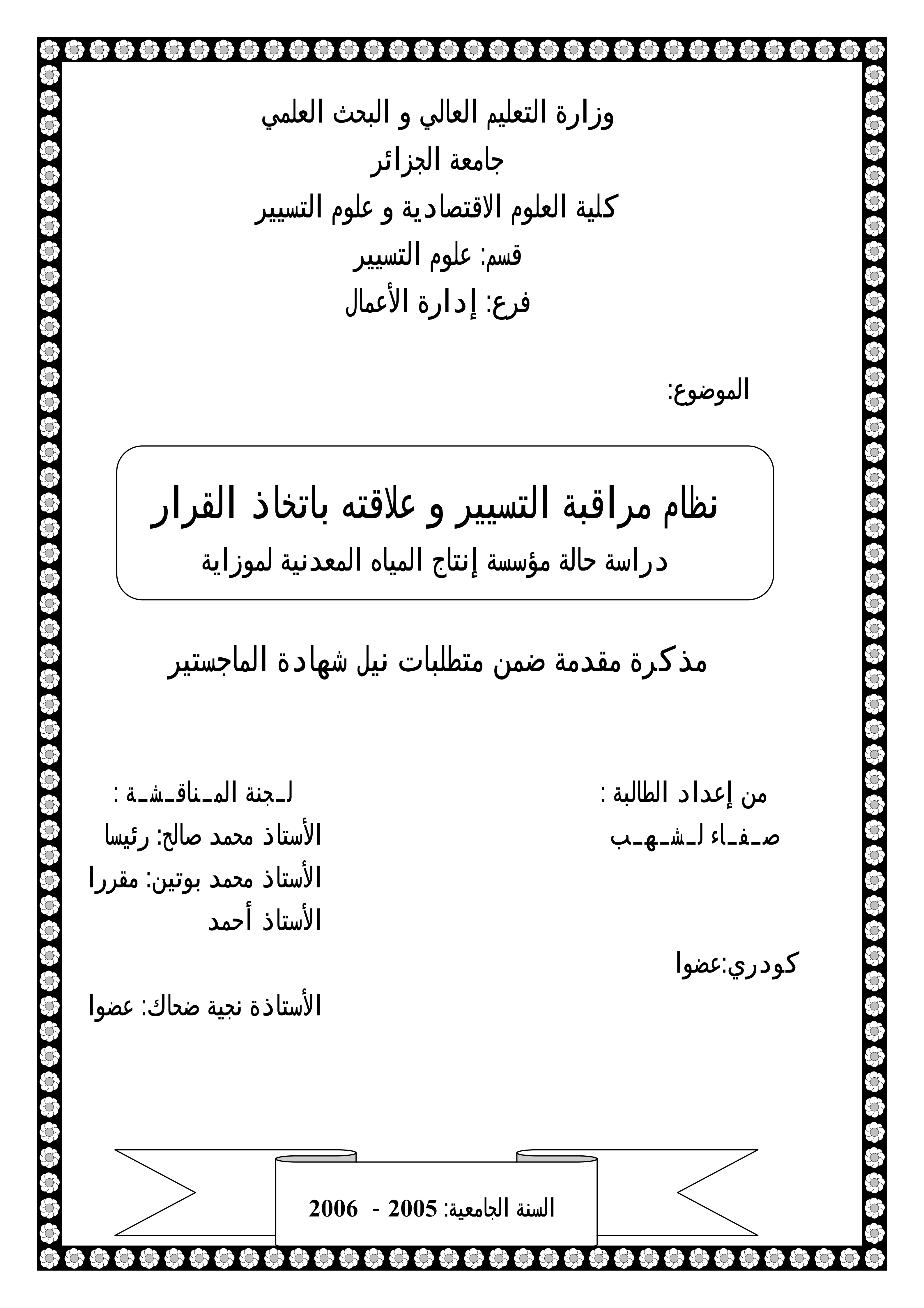


وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة الجزائر

كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير

قسم: علوم التسيير

فرع: إدارة الأعمال

الموضوع:

نظام مراقبة التسيير و علاقته باتخاذ القرار

دراسة حالة مؤسسة إنتاج المياه المعدنية لموزاية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير

من إعداد الطالبة :

صـفـاء لـشـهـب

لـجنة المـناقـشـة :

الأستاذ محمد صالح: رئيسا

الأستاذ محمد بوتين: مقررا

الأستاذ أحمد

كودري:عضوا

الأستاذة نجية ضحاك: عضوا

السنة الجامعية: 2005 - 2006

الفـــهـــرس

قـــائـمـــة الـــجـــداول

قــائمـــة الأشــكــال

المقدمة العامة

المقدمة العامة :

مرَ الاقتصاد الوطني منذ الاستقلال عبر عدة مراحل, فلقد تبنت السلطات العليا في البلاد عشية الاستقلال استراتيجية التنمية ذات التوجه الاشتراكي المعتمد على الاقتصاد الموجه, و كان الهدف من وراء هذا الاختيار هو القضاء على الفقر والحرمان والأمية الموروثة عن العهد الاستعماري.
اقتنعت السلطات العليا في تلك الفترة أنه لا يمكن بأي حال من الأحوال القضاء على التبعية الاقتصادية وبناء دولة قوية إلا بانتهاج سياسة الصناعات الثقيلة التي تعتمد على النفط والغاز كمصدر للطاقة ليكون الأساس الذي يقوم عليه صرح الصناعات المتكاملة التي تخلص البلاد من التبعية.

أما في السبعينات فقد كانت أهداف الاستراتيجية الصناعية المتبعة محددة وواضحة وكانت أولى أولوياتها هو الاستجابة للطلب الداخلي المتزايد على المنتجات الصناعية وتخفيض التبعية الاقتصادية للخارج، وهذان هما الهدفان الرئيسيان اللذان رسما استراتيجية قطاع الصناعات التقليدية في تلك الفترة.
شرع في تطبيق هذه الأهداف مع بداية المخطط الوطني الأول حين بدأت عملية تشييد الشركات الكبرى في مختلف فروع الصناعة: مثل مركب الحديد والصلب في الحجار ومركب السيارات الصناعية في رويبة والمركب الإلكتروني في بلعباس والعديد من المركبات الأخرى, تطلبت هذه المشاريع الكبرى في ذلك الوقت موارد ضخمة فلقد كان حجم الإطارات المطلوبة في الفترة
1977/1974 حوالي 3710 إطارا, بينما المتوفر من هذه الإطارات هو 50 إطارا فقط مع العلم أن الجزائر في ذلك الوقت كانت تعتمد على الإمكانيات المادية والبشرية المتاحة ولم تكن تعتمد على الموارد الخارجية والمنظمات المالية الدولية، وهذا ما أدى إلى صعوبة التحكم في هذه الاستثمارات بدءا من إعداد الخطة والمراقبة إلى عملية التنفيذ والتسيير، ناهيك عن سوء التنسيق فيما بينها.

كل هذه المشاكل دفعت الاقتصاد الجزائري في فترة الثمانينات والتسعينات إلى تبني سياسة جديدة جاءت عكس تلك المنتهجة في السبعينات, فبعد تعديل الدستور سنة 1989 أزيل الطابع الاقتصادي المخطط أو الموجه وظهرت قوانين أكثر وضوحا ومنها قانون النقد والقرض 10/90 وقانون الاستثمارات في 1993 والمرسوم التشريعي 12/93 المتعلق بترقية الاستثمارات الوطنية والأجنبية وأخيرا قانون خوصصة المؤسسات في سنة 1995 .

إن الوضع الاقتصادي في الجزائر في ظل هذه الإصلاحات والتحول إلى اقتصاد السوق لم يأت بجديد في كل جهات الوطن وهذا نتيجة الإصلاحات التي طبقت بشكل ارتجالي وعشوائي, فالهدف العام من انتهاج سياسة اقتصاد السوق هو بعث الديناميكية الاقتصادية وتحقيق النجاعة والرفاهية للمواطنين, لكن ما تم تحقيقه فعلا هو التدهور في مستوى كل القطاعات الاقتصادية و تدهور قيمة العملة الوطنية.

إن السبب في هذه النتائج السيئة راجع بالدرجة الأولى إلى سوء التخطيط وعدم توفر الدراسات العلمية لتنمية القرارات التي اتخذت طيلة الفترات السابقة فضلا عن سوء التسيير والمراقبة والتنفيذ بسبب كثرة المحسوبية على حساب الكفاءات وكذلك بسبب سوء التنسيق بين الأنشطة والقرارات المتخذة.

و بالتالي وفي ظل هذا المحيط الاقتصادي والاجتماعي المتقلب باستمرار نجد أن الوسيلة الوحيدة لضمان استمرارية مؤسساتنا الجزائرية على الأقل تتوقف بالدرجة الأولى على التحكم في التسيير ومراقبته, ومن هنا تظهر أهمية نظام مراقبة التسيير فلقد أصبح يعد من بين أدوات التسيير الفعالة في المؤسسات حاليا وإن كان غير إجباري بحكم القانون, فهو يسمح للمسيرين بالتعرف على وضعية المؤسسة بدقة للوقوف على الأخطاء والانحرافات الناتجة عن تنفيذ النشاطات و بالتالي يساعدهم على اتخاذ القرارات اللازمة في الأوقات المناسبة و قبل تفاقم الأوضاع.

كما أنه يعمل على اكتشاف العلاقة بين الأهداف والوسائل والنتائج, من أجل تحقيق الفعالية, الكفاءة والملاءمة، ويقصد بالفعالية القدرة على تحقيق الأهداف، أما الكفاءة فهي تحقيق الأهداف بأقل موارد ممكنة، بينما يقصد بالملاءمة توافق الأهداف مع الموارد المستخدمة لتحقيقها، وبالتالي فإن هدف مراقبة التسيير هو الربط بين القمة (الأهداف) والقاعدة (الوسائل, النتائج).

لقد أصبح نظام مراقبة التسيير يحتل الصدارة بين نظم المؤسسات الحديثة, و يفرض نفسه على كل مسير يريد أن يحقق النجاح و هذا لتمكنه من تحقيق عدة أعمال في وقت واحد و هي : تحديد الأهداف والاستراتيجيات وفي نفس الوقت متابعة تنفيذها في الميدان إضافة إلى التنسيق بين مختلف القرارات و الأداءات خاصة مع لامركزية المهام لجعلها تسعى كلها إلى تحقيق الأهداف العامة, وبالتالي يلعب نظام مراقبة التسيير في هذا المجال دور الوسيط الذي يربط بين المستوى الاستراتيجي والمستوى التنفيذي.

يعمل مراقب التسيير عند تصميمه لهذا النظام على مراعاة نقطة أساسية وهي ثقافة المؤسسة و تاريخها و نمطها التسييري حتى يتمكن من تكييف نظامه مع الهيكلة الموجودة وليس العكس, لأنه إذا أدت عملية التصميم إلى إعادة النظر في التنظيم الموجود فسيتم مواجهة التغيير بالرفض و سيؤدي هذا التغيير إلى نشوب صراعات قد تدوم لفترة طويلة في حين أنه كان من الممكن تجنبها.
كما أنه من الواجب على مراقب التسيير أن يعمل على إظهار الجوانب الحسنة لهذا النظام بإقناع العاملين أن الهدف من وراء مراقبة التسيير ليس العقاب و إنما الوقوف على الانحرافات و تفسيرها ليتم تصحيحها بالشكل الذي يمنع تكرارها في المستقبل و بالتالي تحسين أدائهم و أداء المؤسسة ككل, كما يعمل على إقناعهم بأن هذا النظام يدعو إلى الترقية على أساس النتائج و ليس على أساس الأقدمية أو المحسوبية و هذا ما سيشجع العاملين على تقبل النظام وعلى استعمال أدواته بحماس.

إن نجاح مراقب التسيير في تحقيق هذه المهام ستوفر عليه الكثير من المتاعب لأن ارتياح العاملين لنظام مراقبة التسيير ستؤدي إلى كسر الحواجز التي تحول دون حرية سير المعلومات و مصداقيتها وهذا ما سيزيد من نجاح النظام.

بعد ذلك يعمل مراقب التسيير على إقامة مجموعة من الأدوات حسب الأولية وحسب احتياجات المؤسسة و التي تعتبر أدوات أساسية ومهمة لقيادة المؤسسة وللتحكم في التسيير والمساعدة على اتخاذ القرارات مثل : المحاسبة التحليلية، الموازنات التقديرية، لوحات القيادة....

بناءا على ما سبق سنحاول أن نحال هذا الموضوع انطلاقا من طرح الإشكالية الأساسية التالية:

- **كيف يساعد نظام مراقبة التسيير المسيرين والمسؤولين في عملية اتخاذ القرارات, باعتباره وسيلة فعالة للتحكم في التسيير؟**

للإجابة على هذه الإشكالية, قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- نظام مراقبة التسيير هو نظام شامل للمعلومات, يعمل على تزويد المسيرين ومختلف المسؤولين بالمعلومات التي تساعدهم على اتخاذ القرارات.
- يعمل مراقب التسيير عند تصميمه لهذا النظام على اقتراح مجموعة من الأدوات التي تعتبر أدوات مساعدة على اتخاذ القرارات.
- تعد المحاسبة التحليلية من أهم التقنيات التي تدرس النشاط الاقتصادي و ذلك وفقا لأساليبها التي تعتمد على التحليل الكمي للمعطيات من أجل الوقوف على نقاط القوة والضعف الخاصة بالنشاط وبالتالي اتخاذ القرارات اللازمة.
- تعتبر الموازنات التقديرية أداة لتقييم الأداء و ذلك من خلال وضع المعايير التي يعتمد عليها في الحكم على الأداء الفعلي بعد مقارنة التقديرات بالتحقيقات ومن ثم استخراج الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.
- تقوم لوحات القيادة بتلخيص المعلومات الناتجة عن المحاسبة التحليلية والموازنات التقديرية والتي تكون ذات طبيعة مالية محاسبية بحتة بالإضافة إلى المعلومات المتنوعة الأخرى التي تخص مختلف نشاطات المؤسسة وذلك لمساعدة المسؤولين على اتخاذ القرارات بسرعة و في الأوقات المناسبة.

بناءا على تحديد مشكلة موضوع البحث و الفرضيات الأساسية فإن الهدف من هذا البحث هو تحقيق ما يلي:

* بلورة أهمية نظام مراقبة التسيير في رفع و تحسين أداء المؤسسة.

* توضيح طريقة تصميم نظام مراقبة التسيير وكيفية إقامة أدواته، مع تبيين كيفية مساعدة هذه الأخيرة في عملية اتخاذ القرارات.
* اقتراح جملة من التوصيات على ضوء النتائج التي سيسفر عنها البحث.

لقد قمنا باختيار هذا الموضوع للبحث فيه بعد اطلاعنا على أسباب تدهور الاقتصاد الوطني وعدم تمكنه من تحقيق النتائج التي حققتها دول أخرى انطلقت من نفس المستوى الذي انطلقنا منه في الستينات مثل كوريا و دول شرق آسيا والتي أصبحت اليوم تحتل مكانة مرموقة بين اقتصاديات العالم رغم عدم توفر الإمكانيات المادية لها مقارنة بالثروة النفطية وغيرها من الثروات التي تمتلكها الجزائر.

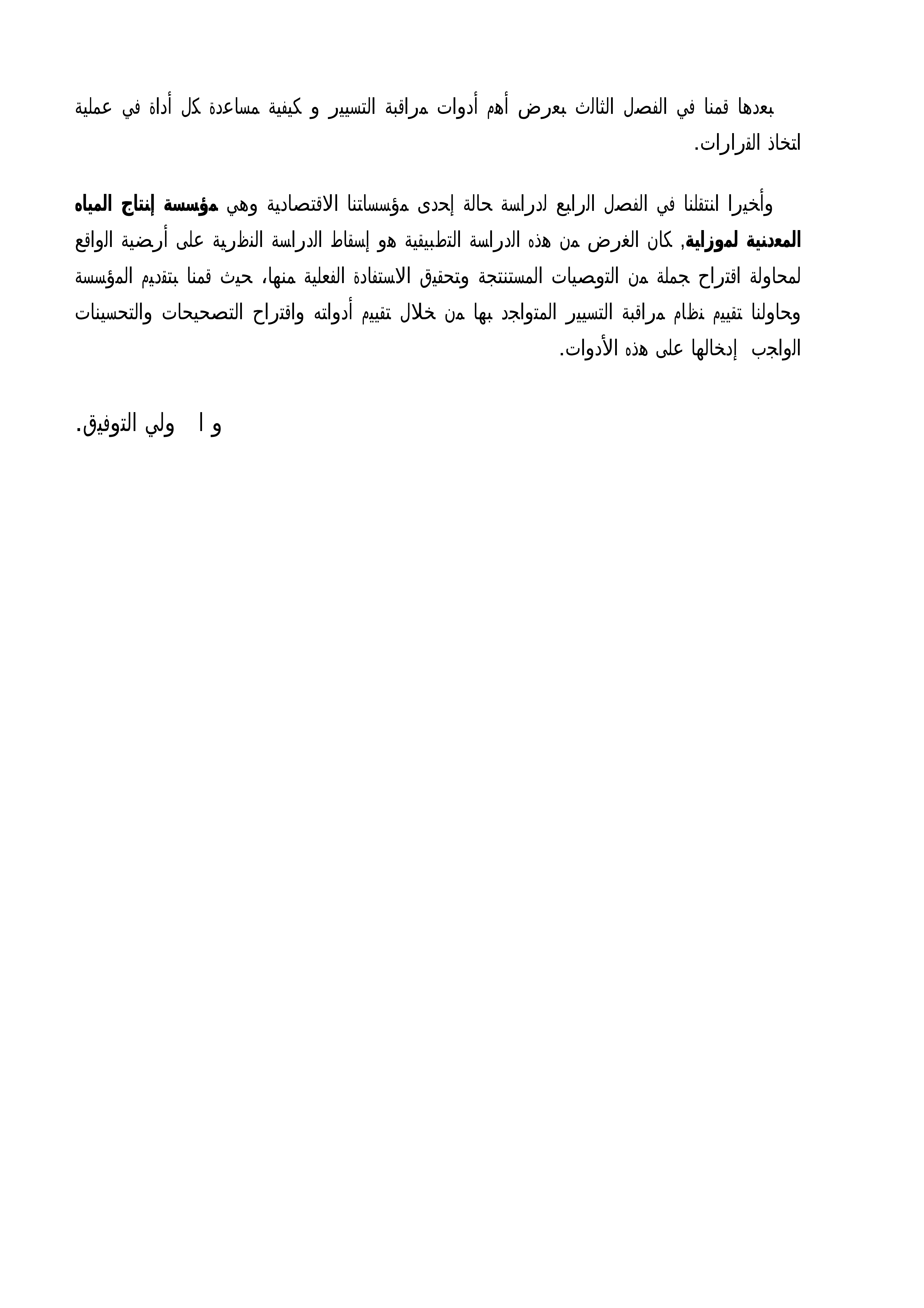
إن السبب في عدم تمكننا من تحقيق مثل هذه النتائج يعود في نظرنا إلى تذبذب القرارات التي اتخذت والتي كان ينقصها المزيد من التريث و التمعن و الدراسات وكذلك مشاركة ذوي الاختصاص و الدليل على هذا هو انتقال الجزائر من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق دون تسليح المؤسسات الجزائرية بالوسائل والأدوات التي تسمح لها بتحقيق الاستمرارية والفعالية الاقتصادية.

كما ترجع أسباب اختيارنا لهذا الموضوع كذلك إلى قلة الدراسات الجامعية التي أجريت بهذا المجال (أخص بالذكر جامعتي الجزائر و البليدة)، ونذكر أهمها وهي رسالة الماجستير التي قدمت من طرف عقون سعاد والتي دارت حول كيفية إقامة نظام مراقبة التسيير لكنها لم تتطرق إلى كيفية مساعدة هذا النظام في عملية اتخاذ القرارات، كما أنها لم تتطرق بصورة معمقة لنظام المحاسبة التحليلية وأساليب حساب التكاليف وأسعار التكلفة وأهميتها كذلك في اتخاذ القرارات و هذا ما حاولنا إضافته في بحثنا.

استخدمنا لاعداد هذه الدراسة منهجين, الأول هو المنهج الوصفي لمحاولة الوصول إلى معرفة دقيقة و تفصيلية لنظام مراقبة التسيير وكيفية مساعدته على اتخاذ القرارات, والمنهج التجريبي من خلال إجراء دراسة حالة للتعرف على خصائص الحالة المدروسة بشكل دقيق ومفصل والوصول إلى نتائج محددة يتم على ضوئها اقتراح توصيات بخصوص تطبيق هذا النظام في المؤسسات.

من أجل هذا قمنا بتقسيم موضوعنا إلى أربعة فصول تناولنا في الفصل الأول المفاهيم الأساسية التي تخص التسيير والمراقبة وعملية اتخاذ القرارات, باعتبارها المنطلق الأساسي الذي يمكن من معالجة الموضوع.

أما في الفصل الثاني فقد قمنا بدراسة نظام مراقبة التسيير بغرض إبراز خصائصه وأهدافه وكذلك المسار الذي يتبعه مع التعرض إلى مختلف مراحل تصميمه.



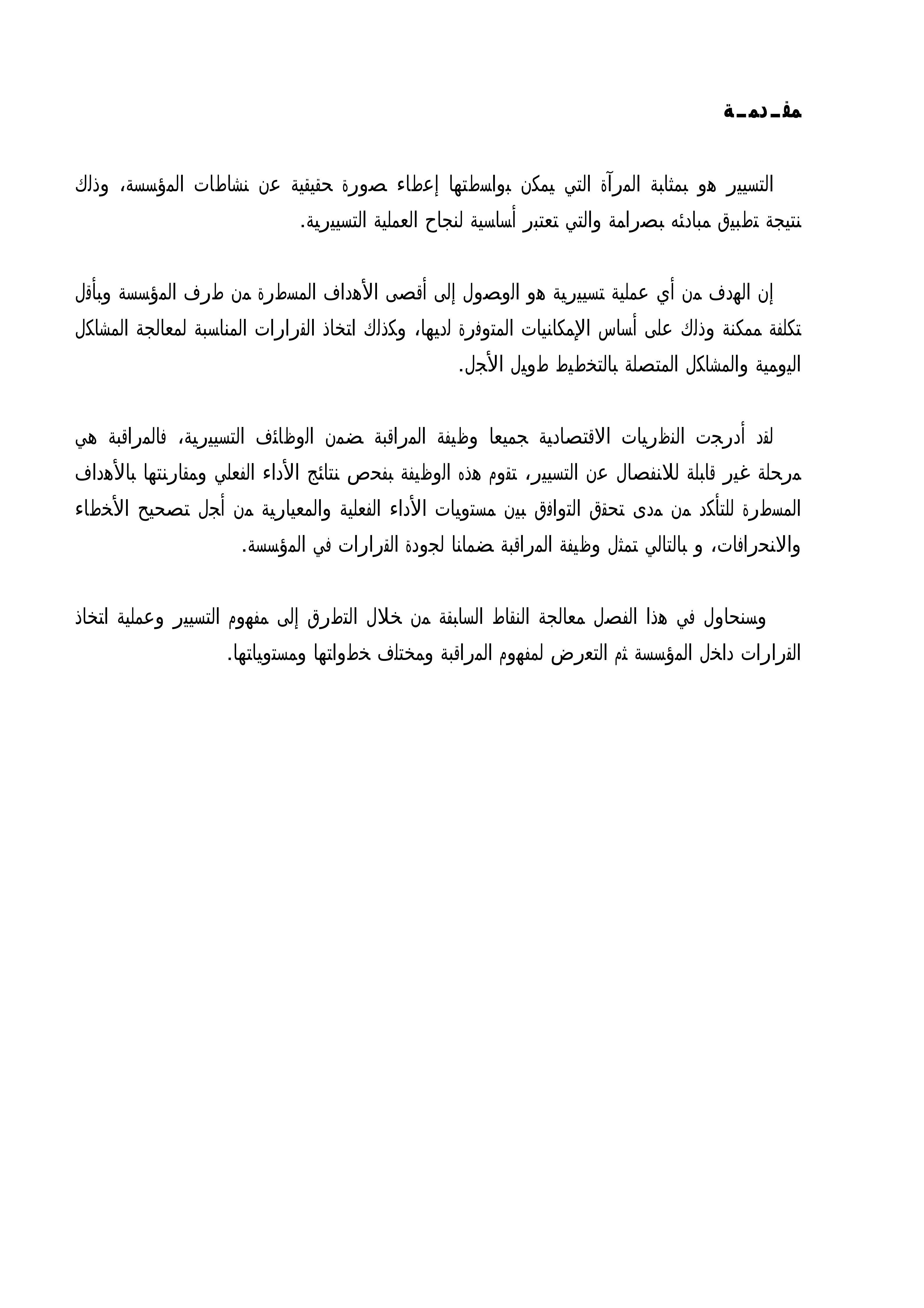
بعدها قمنا في الفصل الثالث بعرض أهم أدوات مراقبة التسيير و كيفية مساعدة كل أداة في عملية اتخاذ القرارات.

وأخيرا انتقلنا في الفصل الرابع لدراسة حالة إحدى مؤسساتنا الاقتصادية وهي **مؤسسة إنتاج المياه المعدنية لموزاية**, كان الغرض من هذه الدراسة التطبيقية هو إسقاط الدراسة النظرية على أرضية الواقع لمحاولة اقتراح جملة من التوصيات المستنتجة وتحقيق الاستفادة الفعلية منها، حيث قمنا بتقديم المؤسسة وحاولنا تقييم نظام مراقبة التسيير المتواجد بها من خلال تقييم أدواته واقتراح التصحيحات والتحسينات الواجب إدخالها على هذه الأدوات.

و ا ولي التوفيق.

الفصل الأول

مدخل حول تسيير ومراقبة المؤسسة



مقـدمـة

التسيير هو بمثابة المرآة التي يمكن بواسطتها إعطاء صورة حقيقية عن نشاطات المؤسسة، وذلك نتيجة تطبيق مبادئه بصرامة والتي تعتبر أساسية لنجاح العملية التسييرية.

إن الهدف من أي عملية تسييرية هو الوصول إلى أقصى الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة وبأقل تكلفة ممكنة وذلك على أساس الإمكانيات المتوفرة لديها، وكذلك اتخاذ القرارات المناسبة لمعالجة المشاكل اليومية والمشاكل المتصلة بالتخطيط طويل الأجل.

لقد أدرجت النظريات الاقتصادية جميعا وظيفة المراقبة ضمن الوظائف التسييرية، فالمراقبة هي مرحلة غير قابلة للانفصال عن التسيير، تقوم هذه الوظيفة بفحص نتائج الأداء الفعلي ومقارنتها بالأهداف المسطرة للتأكد من مدى تحقق التوافق بين مستويات الأداء الفعلية والمعيارية من أجل تصحيح الأخطاء والانحرافات، و بالتالي تمثل وظيفة المراقبة ضمانا لجودة القرارات في المؤسسة.

وسنحاول في هذا الفصل معالجة النقاط السابقة من خلال التطرق إلى مفهوم التسيير وعملية اتخاذ القرارات داخل المؤسسة ثم التعرض لمفهوم المراقبة ومختلف خطواتها ومستوياتها.

المبحث الأول: التسيير داخل المؤسسة

تمهيد:

تعتبر وظيفة تسيير المؤسسة الحد الفاصل بين نجاح المشروعات أو فشلها، وبين تحقيق الأهداف الموضوعة أو العجز عن تحقيقها وهي التي تستطيع أن تحول الموارد الموجودة إلى أدوات فعالة للوصول إلى الأهداف.

تقوم هذه الوظيفة على مجموعة من المبادئ والأساليب التي تساعد المسيرين إذا أحسنوا تطبيقها على تحقيق نتائج جيدة وموثوق فيها، وهذا ما يتطلب تحلي هؤلاء المسيرين بقدر عال من المهارات والمعرفة لاتخاذ القرارات الصائبة والإشراف على تنفيذها.

المطلب الأول: مفهوم التسيير

يشمل مصطلح التسيير (Management – Gestion) على عدة مرادفات : كالقيادة (Pilotage) الإدارة(Administration) ، التوجيه (Direction)، لكن عموما يستخدم مصطلحي الإدارة والتوجيه للدلالة على مهام السلطة العليا للمؤسسة فقط بينما يستخدم مصطلحي التسيير و القيادة للدلالة على المهام التي يقوم بها المسؤولون في كافة المستويات التنظيمية للمؤسسة (العليا، الوسطى، التنفيذية).

ويمكن تعريف التسيير على أنه " عملية تهدف إلى تحقيق الأهداف المسطرة من قبل المؤسسة باستخدام مواردها المتاحة "[1]

لكن هذا التعريف هو تعريف كلاسيكي لا يتماشى مع تطورات المؤسسة اليوم، فالتسيير اليوم هو علم الاختيارات والتطبيق، يتضمن قيادة المنظمة باستعمال عدة تقنيات وخطوات للمساعدة على اتخاذ القرارات، وهو مزيج لعدة علوم: كالعلوم الدقيقة، والعلوم الإنسانية. كما أنه ملتقى لعدة اختصاصات (اقتصاد، تاريخ، جغرافيا، علوم سياسية، قانون، علم الاجتماع ،الرياضيات).[2]

والمعنى الحالي للتسيير(La gestion) هو ترجمة للمصطلح الأنجلوساكسوني (Management) وهو يتضمن بعدين هما:

- التسيير الاستراتيجي (Gestion stratégique): الذي يتابع نشاط المؤسسة على المدى البعيد.

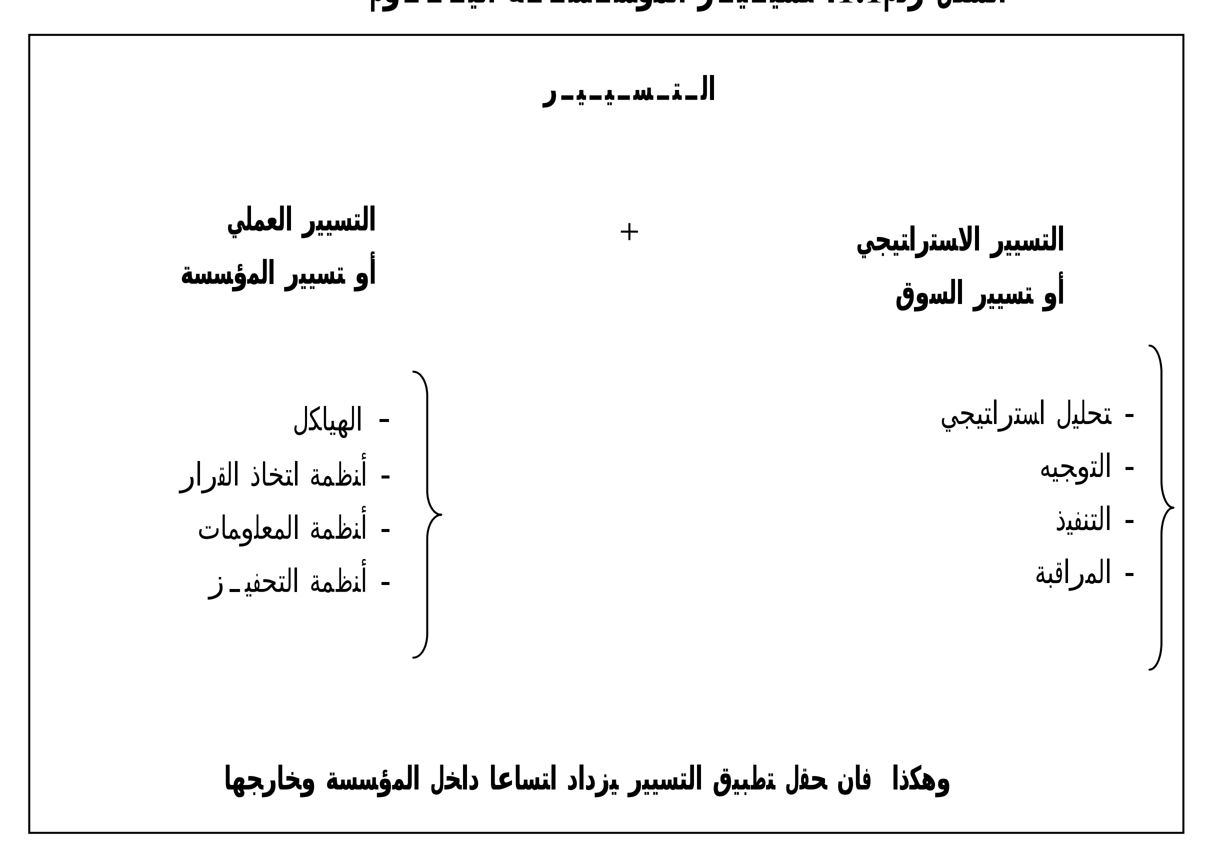
- التسيير العملي (Gestion opérationnelle): الذي يتابع نشاط المؤسسة على المدى القصير.

---

[1] - Gaston Cuendet, Dynamique de la gestion, Suisse, Presse polytechnique romandes, 1982, volume II, P12.

[2] - Claude Alazard, Sabine Sépari, Contrôle de gestion, 5ème Edition, Paris, Dunod, 2001, P6.

الشكل رقم1.1: تسيـيـر المؤسـسـة اليـــوم



المصدر:Claude Alazard, Sabrine Sépari, Op cit, P 06

يؤكد التعريف السابق أن التسيير نشاط متميز يستلزم استخدام قدر عال من المهارة والمعرفة، وتتميز النشاطات التي يقوم بها المسير بأنها: متعددة، سريعة، وموجهة نحو الفعل أكثر من التفكير. كما يتميز عالمه بشدة التغير فهو لا يخضع لنظم أو طرق تفكير وتحليل ثابتة، وبالتالي فان هذا العالم يستوجب إيجاد طرق فعالة متعلقة بالمشكل ذاته لإيجاد الحل المناسب واتخاذ القرار الصحيح.[1]

وبصفة عامة يمكن القول أن المسير يقوم بدور مزدوج داخل المؤسسة فهو يعمل على تحسين أداء الأفراد من جهة وعلى تهيئة الظروف الملائمة للإبداع من جهة أخرى. هذان الدوران يبدوان وكأنهما متناقضان ومتكاملان في نفس الوقت، متناقضان بالنسبة للمسير الذي لا يعرف كيف يقوم بالدورين معا، ومتكاملان لأن كل منهما ضروري وكلاهما يثرى الآخر في علاقة جدلية (Dialectique).[2]

وتتوقف مدى قدرة المسير على إنجاز أهدافه وتحقيق الفعالية والكفاءة في أعماله على مدى توفر المهارات الإدارية اللازمة التي تميزه عن غيره من الأفراد داخل المؤسسة.

[1] - Yves Dupuy, Faire la recherche en contrôle de gestion, Paris, Vuibert, 1999, P 102.

[2] - Lionel Collins, Quistions de contrôle, Paris, Puf, 1999, P 15.

وتتنوع هذه المهارات من حيث الإلمام بطرق العمل والتعامل مع الأفراد والقدرة على حل المشاكل ..الخ. ويمكن تقسيم المهارات اللازم توافرها في المسير إلى ثلاثة أنواع كالآتي:[1]

- المهارات الذهنية: ويقصد بها قدرة المسير على النظرة الشاملة للأمور وتتضمن القدرة على تفسير الأمور والحكم عليها والقدرة على تحليل المشاكل والتعامل مع البيانات وتحليلها.

- المهارات السلوكية: ويقصد بها القدرة على التعامل مع الآخرين وفهم ودراسة سلوك الأفراد وتحفيزهم على العمل وتحقيق التعاون والاتصال بين جماعات العمل.

- المهارات الفنية: ويقصد بها المعرفة المتخصصة في مجال معين والقدرة الفنية والمتميزة على أداء العمل.

وتختلف الحاجة إلى توفر هذه المهارات باختلاف المستويات التنظيمية للمؤسسة، فتقل الحاجة إلى المهارات الفنية كلما اتجهنا إلى أعلى السلم الإداري حيث أن المسيرين في المستويات الإدارية العليا يتعاملون مع مشاكل عامة للمنظمة لا تتطلب قدرا كبيرا من المعرفة الفنية المتخصصة بل تتطلب مهارات ذهنية للتمكن من اتخاذ القرارات السليمة، أما المهارات السلوكية فهي مطلوبة لكافة المستويات لارتباطها بالتعامل مع الأفراد.

المطلب الثاني : مبادئ التسيير

تتميزالمبادئ بثباتها وعموميتها وتساعد هذه المبادئ بصفتها قواعد إرشادية المسيرين على القيام بعملهم بطريقة ملائمة وعلى زيادة كفاءتهم الإدارية وعلى توضيح النشاط الإداري ومفهوم الإدارة، ويستطيع المسير إذا ما أحسن استخدامها تجنب الوقوع في أخطاء جوهرية في عمله، كما يمكنه أن يتنبأ عن ثقة بنتائج الكثير من الجهود التي يبذلها.

وبالرغم من كون المبادئ حقائق جوهرية وأساسية إلا أنها ليست بالمطلقة، فهي ليست بالقوانين ولا تعني ضمنيا أن نفس النتائج ستحدث في كل مجموعة من الظروف التي تبدو متماثلة مما يقتضي استخدام المبادئ بكل عناية وتقدير.

ولقد حدد FAYOL العديد من مبادئ التسيير نذكر فيما يلي البعض منها:[2]

---

[1] - عبد الغفار حنفي، محمد فريد الصحن، إدارة الأعمال، بيروت، الدار الجامعية، 1991، ص 77.

[2] - يونس إبراهيم حيدر، الإدارة الاستراتيجية للمؤسسات و الشركات، دمشق، الرضا للمعلومات، 1999، ص 62، الشنواني صلاح، التنظيم و الإدارة في قطاع الأعمال، الإسكندرية، مؤسسة الجامعة، 1995، ص 42.

1- مبدأ تخطيط الأهداف و السياسات (الاستراتيجيات)

يقتضي هذا المبدأ وجوب كون السياسات مخططة ومحددة وواضحة وتبين أهداف المؤسسة والطريق الذي يعمل على تحقيق هذه الأهداف، ويجب أن تكون هذه السياسات مرنة تساعد على مواجهة التغيرات غير المتوقعة. والسياسات أنواع منها ما هو عام ينطبق على المشروع بأكمله ومنها ما هو سياسات فرعية تسيير عليها الإدارات والأقسام المختلفة في المشروع ويجب بالطبع أن تتماشى السياسات الفرعية مع السياسات العامة الرئيسية.

فالتخطيط يساعد على أداء الأعمال المطلوبة في وقت أقصر وبمجهود وتكاليف أقل وبدرجة عالية من الجودة والإتقان.

ولعل الكثير لا يستطيع التفرقة بين الأهداف والاستراتيجيات والسياسات، وفيما يلي سنحاول توضيح العلاقة والترابط بين الأهداف والاستراتيجيات والسياسات :

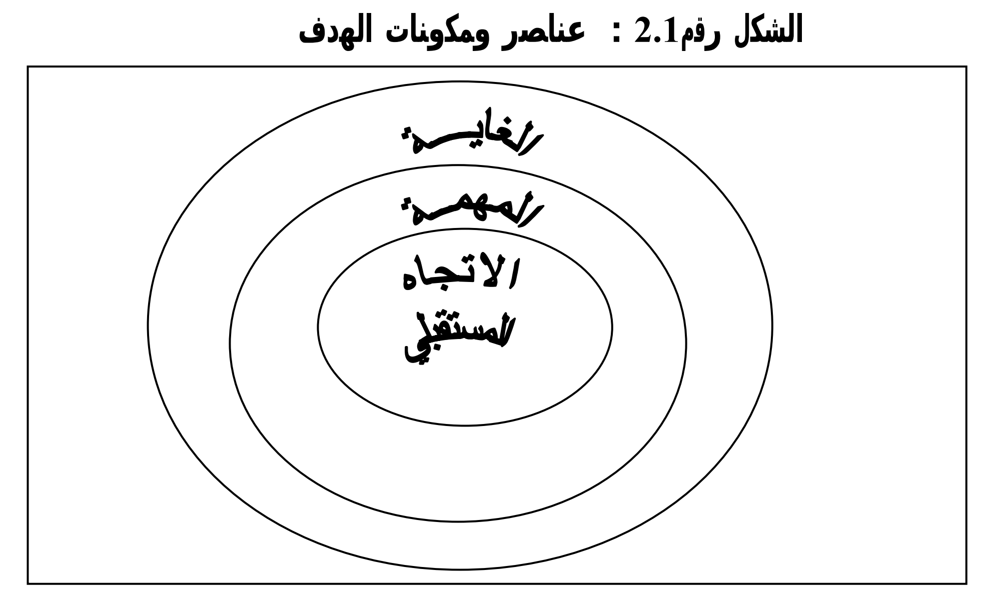
أ- الأهداف:

الأهداف هي النهايات التي تسعى المنظمة للوصول إليها من خلال فعالياتها وأنشطتها. ولتحديد الأهداف لابد من توفر ثلاثة عناصر أساسية وهي :[1]

- وجود الغاية: ونعني بها المبرر والدافع لأداء المهمة، كتحقيق مردود اقتصادي، اجتماعي، سياسي وتكنولوجي...
- المهمـة : ونعني بها الاتجاه العام للفعل والواجب المطلوب أداؤه لتحقيق الغاية.
- التوجه المستقبلي : ونعني به ما هو مطلوب لمرحلة قادمة محددة.

والشكل التالي يوضح ترابط هذه العناصر ويؤكد ضرورة وجودها حتى يتسنى للمنظمة تحديد الهدف المنشود في ضوئها.

الشكل رقم2.1 : عناصر ومكونات الهدف



[1] - شوقي ناجي جواد، قيس عبد المؤمن، السياسات الإدارية (سياسات الأعمال)، الأردن، الحامد للنشر والتوزيع، 2000، ص 41.

المصدر: شوقي ناجي جواد، قيس عبد المؤمن، مرجع سبق ذكره، ص 42.

يعتبر الهدف المركزي للمؤسسة المرشد الأساسي لأدائها وهو يعبر عن قمة ما تطمح إليه، وما يجب على وحداتها التنظيمية أن تحققه. وحتى يكون بمقدور الإدارة العليا في المنظمة تحقيق وجعل الهدف حالة واقعية، فان هذه الإدارة تقوم ببناء الأهداف الفرعية والثانوية واشتقاقها من الهدف المركزي.

ب- الاستراتيجيات :

الاستراتيجية هي مجموعة القرارات المتعلقة بالأهداف والغايات التنظيمية وكذا الإمكانات المادية والبشرية الضرورية لتحقيقها، وهذا يعني أن الهدف المركزي يحدد الإستراتيجية المختارة التي تهدي لرسم الخطط الخاصة بالأهداف الفرعية والثانوية. ويقول البعض أن الاستراتيجية بإطارها العام هي مخطط المؤسسة لتحقيق أهدافها من خلال خوض غمار العمل وهي تعيش كل عناصر ومتغيرات البيئة الخارجية. وبالتالي فان المنظمة لا تتمكن من صياغة سياسات العمل بشكل سليم ما لم تكن قد اشتقت بأسلوب منطقي و موضوعي الاستراتيجية المناسبة من أهدافها المركزية الأساسية.

ج- السياسات :

هي نوع ثالث من الخطط تأتي بعد إعداد خطط الاستراتيجيات، تساعد كذلك على تحقيق الهدف النهائي الكبير، وهي تعني أيضا خطط المؤسسة المرسومة لتحقيق أهدافها ومواجهة المتغيرات البيئية الداخلية.
فالسياسات بهذا المعنى تعتبر وسائل مناسبة لتحقيق الاستراتيجيات ومن ثم تحقيق الأهداف.

وبعد عرض كل من مفهوم الأهداف والاستراتيجيات والسياسات يتضح أن هناك اتصالا وثيقا بين الأهداف والإستراتيجيات والسياسات وهذا الاتصال ذو علاقة تبادلية بينهم جميعا فالسياسة الناجحة تشتق من الاستراتيجية و تشتق هذه الأخيرة من الهدف المركزي.

2- مبدأ التوازن (توازن أنشطة المؤسسة)

يفترض هذا المبدأ كون المؤسسة متوازنة من الداخل، بمعنى أنه يجب أن تعطى لكل وظيفة من وظائفها (تموين، إنتاج ، تسويق...الخ) الأهمية المطلوبة، والتي تسمح لها بالقيام بدورها على نحو ملائم وبما ينسجم مع تحقيق أهداف المؤسسة.

3- مبدأ السلطة والمسؤولية

لكي تقوم الإدارة على أساس سليم فانه يجب أن يعطى لكل فرد السلطة الكافية التي تمكنه من أداء عمل معين مطلوب منه، ويجب أن يعتبر الفرد مسؤولا عن أداء هذا العمل وعما يتخذ من قرارات بخصوصه، فالسلطة والمسؤولية مرتبطتان ومتلازمتان ومتوازنتان وأي إخلال في توازنهما يؤدي بالتأكيد إلى تدني كفاءة الأداء وفعاليته.

4- مبدأ التخصص أو تقسيم العمل

تقسيم العمل يهدف إلى الوصول إلى رفع حجم الإنتاج وتحسينه ببذل نفس المجهود.[1]

وهذا المبدأ يعني تجزئة العمل إلى مجموعة أجزاء، وتخصص كل فرد بجزء محدد منه وهذا ما يساعد على تركيز الجهود في أعمال معينة مما ينتج عنه زيادة الخبرة في هذه الأعمال. وعلى أساس مبدأ التخصص يجري تقسيم الأعمال داخل المؤسسة بحيث توكل الأعمال التي تتطلب مهارات خاصة إلى أفراد تتوفر فيهم هذه المهارات.

5- مبدأ التشجيع المادي

يجب على الإدارة أن تضع نظاما لدفع الأجور والمرتبات يعمل على تشجيع الأفراد على بذل أقصى مجهود ممكن في العمل ولا يأتي ذلك إلا إذا تحصل كل فرد على الأجر الذي يتناسب مع ما يبذله من مجهود وما يحققه من إنتاج، وفي سبيل ذلك يجب على الإدارة أن تقوم بوضع مستويات معينة للأعمال المطلوبة من كل فرد، وتهيئ لكل فرد الظروف والتسهيلات التي تمكنه من التوصل إلى هذه المستويات وتعديلها إذا قام بعمله على الوجه الأكمل. من ناحية أخرى يجب أن تكون المستويات الموضوعة عادلة كما يجب أن تكون المكافآت التشجيعية كافية لترغيب الأفراد وحثهم على بذل أقصى طاقاتهم.

6- مبدأ التعاون و التآزر

مما لاشك فيه أن مجهود فردين متعاونين يفوق مجهود الاثنين إذا عمل كل منهما على انفراد، ولكي تنجح الإدارة في أداء وظائفها يجب أن تكسب تعاون كل الأفراد الذين يعملون في المؤسسة حتى تتوحد جهودهم وتتجه في الطريق المرسوم نحو الأهداف العامة للمؤسسة.

7- مبدأ الشمول

---

[1] - Carol Kennedy, Toutes les théories du management, Paris, Edition Maxima,1995, P79.

ويعني هذا المبدأ إمكانية تطبيق مبادئ وقواعد واحدة على وظائف كل المديرين، وإمكانية نقل المعرفة الإدارية ونتائج التجربة والاختبار من وحدة إدارية إلى أخرى أو من مستوى إلى آخر ومن مؤسسة إلى أخرى.

8- مبدأ وحدة القيادة والأمر

ويقتضي هذا المبدأ أن يتلقى كل مرؤوس الأوامر والتعليمات من قبل شخص واحد منعا لحدوث التضارب في التوجيهات وبالتالي تردد المرؤوسين في الاستجابة للأوامر و التعليمات.

كما أشار كتاب آخرون في مجال التسيير إلى عدد من المبادئ الأخرى الإضافية التي يمكن ذكر بعضها:[1]

- مبدأ خضوع المصلحة الشخصية للمصلحة العامة : و يقتضي أن يفضل الفرد مصلحة المؤسسة على المصلحة الشخصية
- مبدأ الرقابة : فالرقابة ضرورية لأنه بدون رقابة لا يمكن للإدارة أن تتحقق من أن الخطط التي سبق وضعها قد نفذت.
- مبدأ تدرج السلطة أو الهرم الإداري : ويعني خضوع المرؤوس للرئيس وتسلسل السلطة
- مبدأ الانضباط والنظام : ويقتضي أن يلتزم العاملون بقواعد ونظم وتعليمات المؤسسة
- مبدأ العلاقات الإنسانية وسيادة روح الجماعة : أي أن يعامل الفرد كانسان له أحاسيس ومشاعر وأن يحس بالانتماء إلى الجماعة.

المطلب الثالث : أهم الأساليب التسييرية منذ بداية القرن العشرين 20

منذ مطلع القرن العشرين بدأ الاهتمام بالتسيير العلمي للمؤسسة حيث ظهرت عدة أساليب تسييرية كانت تشترك في هدف واحد هو الكفاءة والفعالية في التسيير. ورغم أن الهدف المنشود كان معروفا إلا أن طرق التسيير المعتمدة لتحقيقه لم تكن واحدة، فقد راح البعض يقترح تسيير المؤسسة انطلاقا من إحداث تغيرات على هيكلها التنظيمي بينما يرى الآخرون أن المؤسسة تواجه مشاكل كبيرة عندما تحاول تغيير هيكلتها، وهناك البعض الآخر انصب تصورهم للتسيير على العلاقات الإنسانية إضافة إلى كل هذا نجد تيار آخر يرى بأن تسيير المؤسسة ينطلق في أساسه من التعامل مع العديد من المتغيرات المعتمدة على بعضها البعض، هذه المتغيرات تزداد في العدد وفي درجة التعقيد كلما ازدادت المؤسسة اتساعا. وبالتالي لابد من أخذ هاته المتغيرات التي يتحدد جزء منها بعوامل خارجة عن إدارة المؤسسة بعين الاعتبار.

وعليه يمكن التمييز بين ثلاثة أشكال للأساليب التسييرية التي ظهرت منذ بداية القرن العشرين والتي سنتناولها حسب ظهورها التاريخي وهي:[2]

---

[1]- يونس إبراهيم حيدر، مرجع سبق ذكره، ص65.

[2] - André Boyer et autres, Panorama de la gestion, paris, Les éditions d'organisation,1997,P205.

1- التسيير الكلاسيكي (1900-1930)

2- التسيير بالعلاقات الإنسانية (1930-1960)

3- التسيير الحديث (1960-1990)

1- **التسيير الكلاسيكي :** ظهر أسلوب التسيير الكلاسيكي[1] في بداية القرن 20 وتحديدا سنة 1900، على اثر تطور المفهوم العقلاني والآلي للمؤسسة. ويتبلور الفكر التسييري للمدرسة الكلاسيكية في ثلاثـــة مدارس وهي: المدرسة العلمية Taylor، ومدرسة الإدارة Fayol و حركة البيروقراطية Max Weber.

وعموما فان المدرسة الكلاسيكية تأسست نظرياتها استنادا على التالي :[2]

- أن المؤسسة عبارة عن آلـة، يؤدي تحريك رافعة من أعلى إلى دوران المستوى الأسفل منها.
- أن هناك حلقة واضحة من الأوامر تتم من الأعلى إلى الأسفل.
- يؤدي الأفراد الأعمال التي تحدد لهم بالطريقة المحددة.
- لا تدخل المشاعر ضمن إطار العمل.

وحسب الكلاسيكيون فان المؤسسة تعيش وتتحرك في ظل نظام مغلق ينعدم في ظله تفعيل ظاهرة التأثر والتأثير بين المؤسسة والمحيط الخارجي، كما أنها تسعى لتحقيق هدف واحد وهو تعظيم استخدام الموارد وتحقيق الربح.

ويرى بعض دارسي الإدارة أن النموذج الكلاسيكي يعاني من بعض نقاط الضعف فهو يركز على معيار الكفاية أو الإنتاجية دون اعتبار للعوامل الإنسانية، ويفضل الأفراد حسب هذا النموذج أن يكونوا مدارين على كونهم أحرارا في تقرير تصرفاتهم، كما أن حوافزهم تتأسس فقط على إشباع حاجاتهم الاقتصادية، وبالتالي فان أجورهم وتعويضاتهم يجب أن تكون من طبيعة مالية.

وبالتالي لم يعط هذا المنهج أية أهمية لمسألة السلطة غير النظامية أو غير الرسمية للمجموعات، ولا للحوافز غير المادية.[3]

2- التسيير بالعلاقات الإنسانية : (1930- 1960)

ظهر هذا الأسلوب سنة 1930 تقريبا، وجاء كرد فعل اتجاه المقاربة الكلاسيكية بهدف التأكيد على أهمية العنصر البشري، وكذا دراسة السلوك الإنساني في المؤسسات المختلفة وهذا كله من أجل تجاوز

---

[1]- وصف هذا الأسلوب بالكلاسيكي لا يرجع لكونه ظهر في فترة تاريخية مضت واكتسبت صفة القدم, وانما يرجع إلى أسلـوب التفكـير الذي كان يقوم عليه.

[2]- مايكل موريس، ترجمة معتصم الفاضل الجبلاني، المدير لأول مرة، الرياض، مطابع الأطلس، 1994، ص 32.

[3]- يونس إبراهيم حيدر، مرجع سبق ذكره، ص 122.

الخطأ الكبير الذي ساد المفاهيم الكلاسيكية للمدارس التسييرية والمتمثل في النظرة السطحية للسلوك الإنساني في المنظمات والإقلال من أهمية الدور الذي يقوم به العامل البشري.

وحسب أنصار مدرسة العلاقات الإنسانية، فان إنجاز العمال يتحسن كلما ارتقى التعامل معهم[1]، كما أن العامل لم يعد يهتم فقط بالبحث عن الربح وتفادي العقوبات بل أصبحت له دوافع أخرى كالحاجة إلى المعرفة وفهم العمل واكمال الذات وكذا الحاجة إلى المشاركة الجماعية والتحفيز.

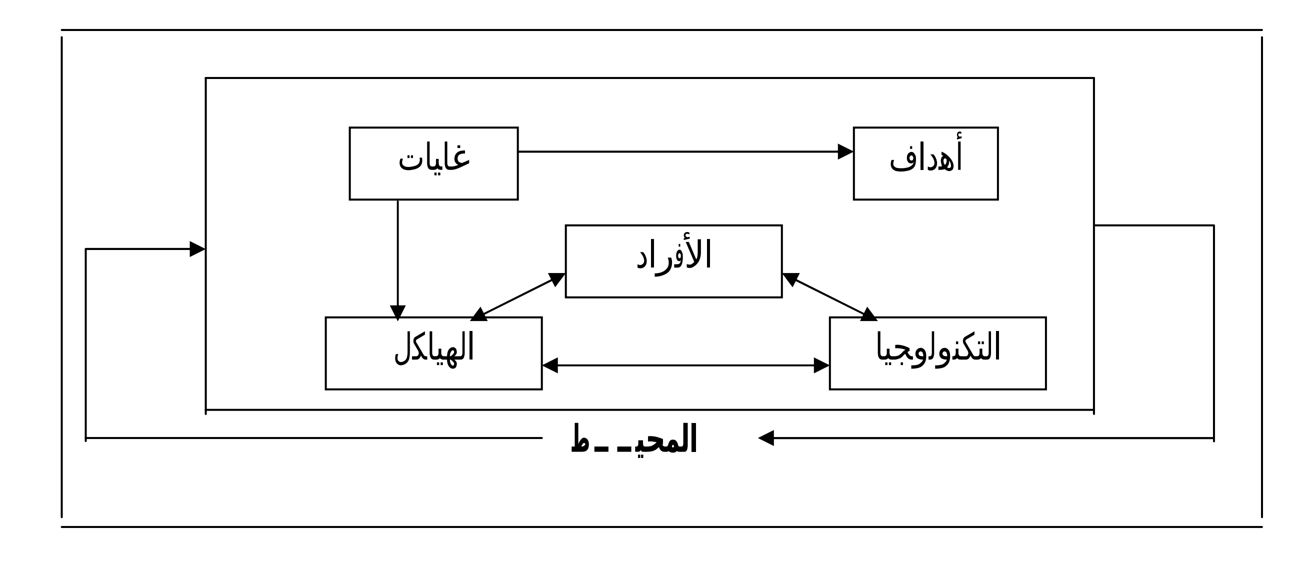
تعرضت هذه المدرسة إلى انتقادات من طرف كتاب الإدارة وخاصة ما يتعلق بمبدأ المشاركة، إذ يرى هؤلاء أن اتخاذ القرارات عن طريق مجموعة يضيع المسؤولية ويكلف الكثير من النقود إلى جانب كونه يؤدي أحيانا إلى خنق حقيقي لشخصية الفرد، كما لا يوجد ما يؤكد أن نوعية القرار المتخذ بالطريق الجماعي تكون أفضل من نوعية القرار الذي يتخذه فرد خبير، حيث يتوقف ذلك على نوعية الأفراد وطبيعتهم. كما يشير هؤلاء النقاد من جهة أخرى إلى أن من المصادفة التفكير في أن زيادة رضى العاملين تؤدي بالضرورة إلى زيادة الإنتاجية، ويرون أن هذه المدرسة تركز الجهود على الفرد على حساب الجوانب الأخرى.

3- التسيير الحديث: (1960- 1990)

بنت المدرسة الحديثة أساسها على التيارات الفكرية الكبرى السالفة الذكر والتي كان أصلها الثورة الصناعية.

ولقد جاءت نظرية الأنظمة ضمن التسيير الحديث حيث اعتبرت المؤسسة نظاما يتكون من مجموعة أجزاء وأنظمة فرعية يعتمد كل جزء منها على الآخر، وبالتالي فان فكرة النظام المغلق لم تعد صالحة لتفسير وفهم السلوك التنظيمي، بل أن التفسير الصحيح لظاهرة التنظيم تتم بالاستناد إلى ما يسمى بنظرية النظام المفتوح.

الشكل رقم3.1: المؤسســة كنظــام مفتوح



---

[1] - مايكل موريس، مرجع سبق ذكره، ص 32.

المصدر : André Boyer, op cit, P 221

ويبين الشكل أعلاه أن المقاربة الحديثة سمحت بالأخذ بعين الاعتبار عوامل متممة مثل التكنولوجيا و أنها اعتبرت المنظمة نظاما مفتوحا وأن كل نظام هو نظام جزئي لنظام أكبر منه.

وتتجسد القيمة العملية لمفهوم النظام أو نظرية النظم في دفع متخذي القرارات بالتفكير بتحليل الأجزاء ومحاولة إحداث انسجام فيما بينها، كي تسير بشكل متناغم نحو تحقيق الأهداف الكلية للنظام. ويساعد هذا النهج رجال الإدارة على وضع العناصر والعوامل التي يتوجب عليهم اعتبارها في سياقها العام، وأن ينظر إليها عند اتخاذ القرارات وفق المنظور الصحيح الذي يبين وضعها النسبي تجاه بعضها البعض.[1]

فضلا عما سبق هناك أسلوب آخر جاء ضمن التسيير الحديث وهو " أسلوب الإنتاج في الوقت المنضبط" أو ما يعرف بـ " Just In time " ويعتبر هذا الأسلوب من أحدث الأساليب التي تساعد على مراقبة التسيير وهو عبارة عن فلسفة يابانية ظهرت في بداية عقد الثمانينات ومعناه " شراء أو إنتاج الكمية اللازمة فقط من أجل تلبية الطلب في الوقت المحدد (لا قبل ولا بعد) وبالنوعية المطلوبة "[2]

يرتكز مفهوم " الإنتاج في الوقت المنضبط " على خلق نظام متغير ودائم هدفه تحسين نظام الإنتاج وهو يعتمد على ثلاث مبادئ أساسية :

1- القضاء التام على كل أشكال التبذير: " والتبذير هو الاستهلاك غير الضروري للمادة والوقت، فأي نشاط لا يضيف أي قيمة للمنتج يخلق مصاريف إضافية والتي تعد تبذيرا ".

2- تلبية الطلب.

3- البحث عن مسببات المشاكل والقضاء عليها وليس القضاء على نتائجها.

ولقد بينت التطبيقات الفعلية لهذا المفهوم أنه يمكن الحصول على أرباح معتبرة بهذا الشكل كما هو مبين:[3]

- 95 % من تخفيض آجال التصنيع
- 95 % من تخفيض نسبة المخزون.
- 10 إلى 20 % أرباح إنتاجية.
- 75 % أو أكثر من تخفيض أوقات تبديل المعدات
- 50 % من تخفيض المكان المستعمل.
- 20 إلى 60 % من تخفيض تكلفة النوعية.

كما يمثل أسلوب الإنتاج في الوقت المنضبط مشروعا ضامنا للعديد من الرهانات :

---

[1] - يونس إبراهيم حيدر، مرجع سبق ذكره، ص 128.

[2] - Jaques Laverty, René Deneestère, Les nouvelles règles du contrôle de gestion industrielle, Paris, Dunod,1990, P153.

[3] -Ibid, P 154.

1- خدمات دائمة محسنة بسبب خلق التنافس والحفاظ عليه في الأسواق.
2- تخفيض الخطر الناتج عن التطور الدائم والسريع للمنتوجات وذلك بمرونة الإنتاج.
3- تخفيض تكلفة التصنيع للمنتجات.
4- الحث والتشجيع الدائم على دراسة وتغيير المنظمة
5- البحث عن تحسين التسيير العام للمؤسسة والذي يتجاوز متطلبات التحسين المحلي وذلك مصلحة بمصلحة وورشة بورشة.

وهكذا فان تطبيق هذا المفهوم يتطلب تغيرات حقيقية في العادات والتصرفات ويبقى السؤال المطروح: **هل بإمكان المؤسسات الجزائرية التي تفتقر لأدنى أدوات مراقبة التسيير من تطبيق هذه الفلسفة اليابانية ؟ و هل نجحت في تطبيق النظريات الأخرى ؟**

المطلب الرابع : الوظائف التسييرية

يقول FAYOL أن معنى أن تدير، هو أن تتنبأ وتخطط وتنظم وتصدر الأوامر و تراقب.[1]

وكان أول من تعرض إلى الوظائف الإدارية وقسمها إلى خمسة مهام أساسية هي :[2]

1- التنبؤ والتخطيط : ومعناه تقدير المستقبل وتحضيره في نفس الوقت، فالتنبؤ هو بدأ العمل للتدخل في المستقبل.

فلكي تقوم الإدارة بوضع خطة لابد لها من أن تقوم بدراسات للتنبؤ بالظروف المستقبلية، وإذا كان في الاستطاعة التنبؤ بكل دقة بالمستقبل فانه يكون من السهل جدا وضع الخطط، إذ لا يتعدى الأمر إحصاء الموارد المادية والبشرية المتوفرة، ثم وضع خطة معينة للوصول إلى الهدف المطلوب بأعلى درجة من الكفاية مع التأكد التام بأن الخطة الموضوعة ستوصل حتما إلى الهدف. و يمكن القول بصفة عامة أن التنبؤ مهما كان دقيقا فانه لابد أن ينطوي على نسبة من الخطأ ودرجة عدم التأكد.[3]

2- التنظيم : تنظيم المؤسسة معناه تجهيزها بكل ما هو مفيد لعملها: من أجهزة ووسائل ورأس مال وموظفين، كما تتضمن وظيفة التنظيم وضع الهيكل التنظيمي للأفراد وتحديد المسؤوليات والعلاقات التنظيمية المطلوبة داخل العمل واللازمة لتسيير الخطط السابق وضعها وتحديد خطوط السلطة ودرجة المركزية واللامركزية المطلوبة في اتخاذ القرارات وتجميع الأعمال والأنشطة داخل وحدات تنظيمية وتحديد نطاق الإشراف الواجب تطبيقه. وبصفة عامة يحدد التنظيم طريقة تنفيذ الخطط من خلال الوحدات التنظيمية المختلفة داخل المنظمة.

3- التوجيـــه أو إصدار الأوامر: يطلق على وظيفة التوجيه العديد من التسميات مثل القيادة و التأثير وان كانت كلها تدور حول معنى واحد وهو كيفية التعامل مع الأفراد داخل المنظمة، ووظيفة التوجيه عملية معقدة

---

[1] - عمرو غنايم، علي الشرقاوي، تنظيم وإدارة الأعمال، بيروت، دار النهضة العربية، 1982، ص 18.
[2] - Carole Kennedy, Op cit, P 78.
[3] - الشنواني صلاح، مرجع سبق ذكره، ص 81.

حيث يتم من خلالها توفير حوافز خارجية مثل الزيادة في الأجور والترقية وأخرى داخلية مثل تقدير الآخرين للفرد والحوافز المعنوية. وباختصار فان على المسير أن يوفر المزيج المناسب من هذه الجوانب وفي الأوقات المناسبة وعليه إبقاء ذوي الكفاءة والتخلي من هم دون المستوى.[1]

4-**التنسيـق :** وهو وضع كل الإجراءات التي تقوم المؤسسة بها في انسجام بكيفية تسهل العمل والنجاح.

والعملية التنسيقية هي التي تكون فيها أنشطة الأفراد متجانسة ومتكاملة بشكل موجه نحو تحقيق هدف محدد.

5-**المراقبـة :** ومعناه التأكد من أن كل شيء يجري وفق البرنامج المعتمد، والأوامر الصادرة والمبادئ المتفق عليها، وتعتبر الرقابة الوظيفية الإدارية الأخيرة من العملية الإدارية، وتكتمل هذه الأخيرة بالتأكد من دقة تنفيذ الخطط عن طريق مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير الموضوعة وفي حالة اختلافهما يتم اتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة هذه الانحرافات .

فهدف الرقابة هو التأكد من أن جميع الجهود المبذولة (تخطيط ،تنظيم، تنسيق) تعمل لتحقيق الأهداف المرسومة.[2]

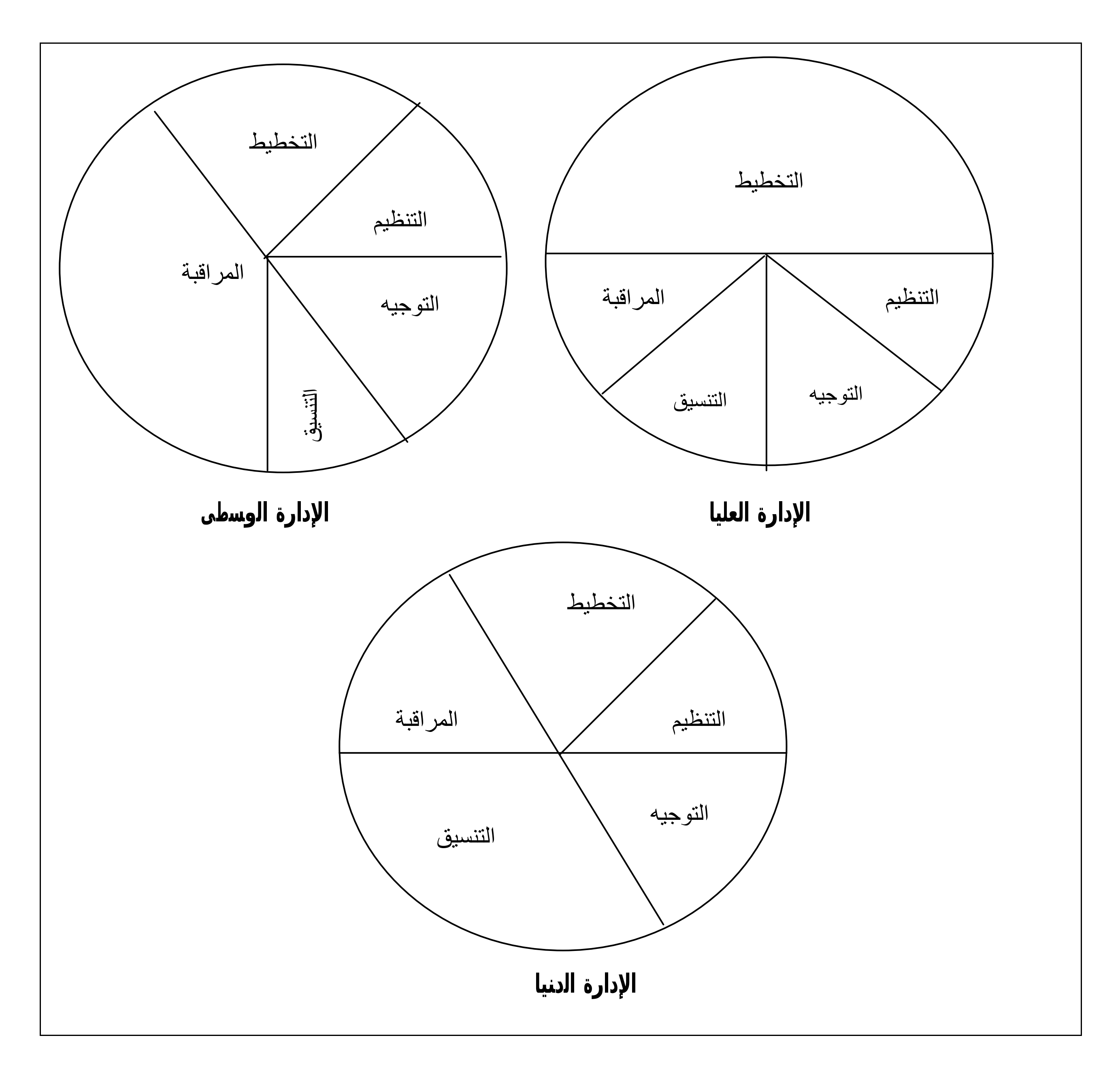
وبنظرة سريعة للوظائف السابقة يمكن القول بأن هذه الوظائف تؤدى بصورة مستمرة ومتكاملة وفي نفس الوقت، ويتوقف استخدام المزيج الملائم من هذه الوظائف على مكان المدير في الهيكل التنظيمي من حيث الوقت المستغرق في أداء كل وظيفة والأهمية النسبية المعطاة لهذا الوقت كما هو مبين في الشكل أدناه:

---

[1]- نفس المرجع، ص 19.

[2]- يونس ابراهيم حيدر، مرجع سبق ذكره، ص 107.

الشكل رقم 4.1: تخصيص وقت الإدارة في المستويات الإدارية المختلفة للأنشطة العملية الإدارية.



<u>المصدر</u> : سونيا محمد البكري، علي عبد الهادي مسلم، مقدمة في نظم المعلومات الإدارية، الإسكندرية، مؤسسة الشباب للطباعة والنشر، 1999، ص 280.

المبحث الثاني: عملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة

تمهيد:

إن العملية التسييرية هي مجموعة من الوظائف المتكاملة، يمارسها المسيرون لتحقيق أهداف المؤسسة ولضمان استمراريتها، وتتطلب ممارسة هذه الوظائف التسييرية من رجال التسيير مقدرة كبيرة على اتخاذ القرارات فيما يتعلق بالاختيار بين البدائل العديدة في مجال التخطيط والتنظيم والتوجيه والمراقبة، لذلك فان اتخاذ القرارات تعتبر جوهر العملية التسييرية.

المطلب الأول: مفهوم القرار

هناك عدة تعاريف للقرار نذكر منها بعض التعاريف الشاملة التالية :

1- " القرار هو اختيار أفضل البدائل المتاحة بعد دراسة النتائج المتوقعة من كل بديل و أثرها في تحقيق الأهداف المطلوبة "[1]

2- " القرار هو الاختيار المدرك بين البدائل المتاحة في موقف معين، أو عملية المفاضلة بين الحلول البديلة لمواجهة مشكلة معينة" [2]

ومن خلال استقراء عملية اتخاذ القرار الإداري نرى أنها تتألف من العناصر التالية :[3]

1- وجود مشكلـــة : وهذا يعني أن يجد المسير أمامه مشكلة محددة تتطلب حلا.

2- توفر بدائل مختلفة : أي هناك طرقا مختلفة أمام المسير لينتقي منها أجدرها.

3- **وجود هـــــدف :** يسعى إليه متخذ القرار ويمثل ذلك الهدف تحقيق أقصى عائد أو أقل تكلفة.

4- توفر الوعي والإدراك في اختيار البديل: إذ لا يمكن أن نتصور البديل المرجح دون دراسة للنتائج المتوقعة من كل بديل .

5- المناخ الذي يتخذ فيه القرار : أي الجو الذي يتم فيه اتخاذ القرار وما يتضمنه من اعتبارات منها :

أ - شخصية متخذ القرار

ب- ما سبق اتخاذه من قرارات داخل المنظمة

ج- الظروف التي تحيط بعملية اتخاذ القرار، كأن تكون ظروف تتسم بالتأكد أو المخاطرة أو عدم الـتأكد

د- كما تشكل المتغيرات البيئية بمختلف أنواعها عناصر لا يستطيع متخذ القرار أن يتحكم فيها.

ويؤثر في عملية اتخاذ القرار عدة اعتبارات سواء النوعية أو الكمية, تتضمن الاعتبارات النوعية تلك العوامل غير قابلة للقياس مثل التغيرات المحتملة في قوانين الضرائب والقوانين المختلفة بصفة عامة، أما

---

[1]- مهدي حسن زوليف، أحمد القطامين، الرقابة الإدارية، عمان، دار حنين للنشر، 1995، ص 36.

[2]- إبراهيم عبد العزيز شيحا، أصول الإدارة العامة، الإسكندرية، منشأة المعارف، 1993، ص 341.

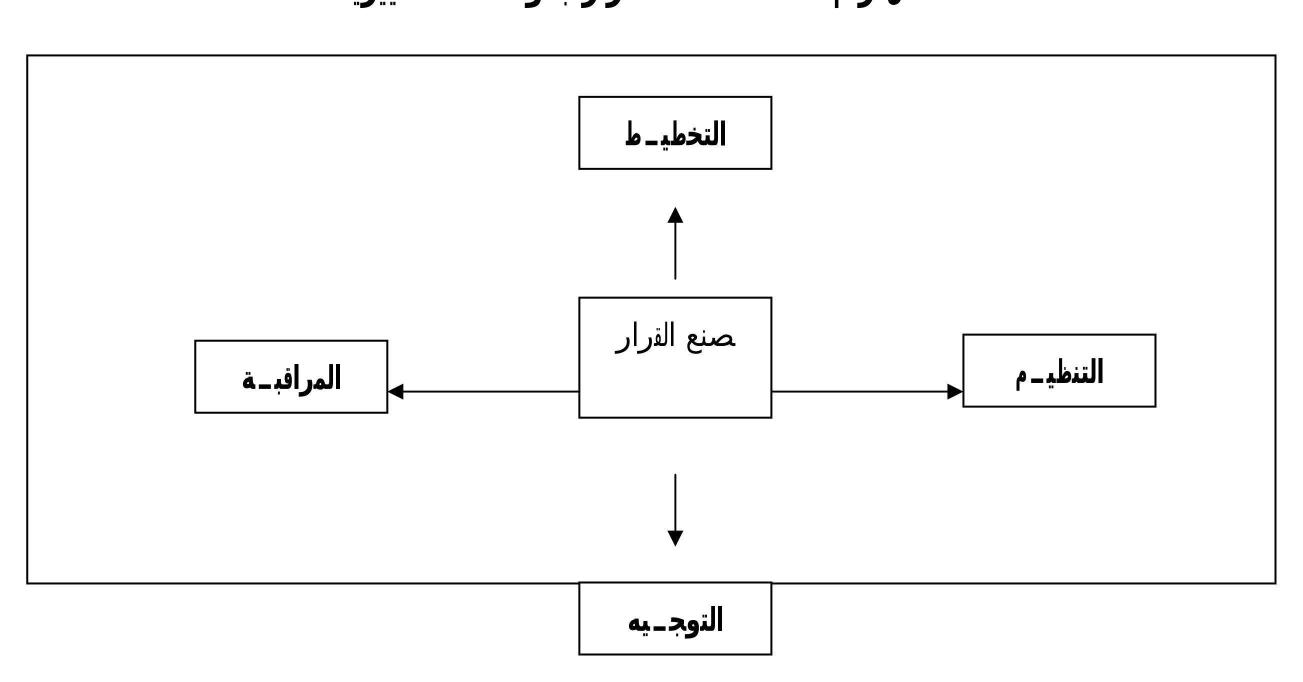
[3]- مهدي حسن زويلف، أحمد القطامين، مرجع سبق ذكره، ص 36.

العوامل الكمية فهي التي يمكن قياسها وتحديد قيمتها بدقة ويمكن الاعتماد عليها بدرجة كبيرة في عملية اتخاذ القرارات ومثال ذلك تكاليف البديل المقترح من المواد والعمالة والتكاليف الصناعية غير المباشرة...
وحتى تكون القرارات فعالة لابد من أن يتم اتخاذها بناءا على فهم واضح ودقيق لكل هذه الظروف والاعتبارات التي تؤثر وتتأثر بها.

وإذا نظرنا إلى العملية التسييرية نظرة جزئية فإننا نلاحظ :
- **عملية التخطيط**: وهي العملية الجزئية الأولى يكون خلاصتها قرار يتمثل في تحديد الخطة والإجراءات و البرنامج المناسب.
- **عملية التنظيم**: وهي العملية الجزئية الثانية يكون خلاصتها الهيكل التنظيمي المناسب وتنظيم المكاتب.
- **عملية التوجيه**: وهي العملية الجزئية الثالثة يكون خلاصتها التحفيز الفعال والاتصال المناسب والأسلوب القيادي الجيد.
- **عملية المراقبة**: وهي العملية الجزئية الرابعة يكون خلاصتها النظام الرقابي الفعال.

فعملية صنع القرار تتوسط الوظائف التسييرية وهو ما يوضحه الشكل التالي :

الشكل رقم1 . 5 : علاقة القرار بالوظائف التسييرية



المصدر: محمد مصطفى الخرشوم، نبيل محمد المرسي، إدارة الأعمال، الرياض، مكتبة الشرفي، 1998، ص 279.

المطلب الثاني: مراحل عملية صنع القرار

تمر عملية صنع القرار بخمس خطوات أو مراحل رئيسية :[1]

1 - مرحلة تحديد المشكلة

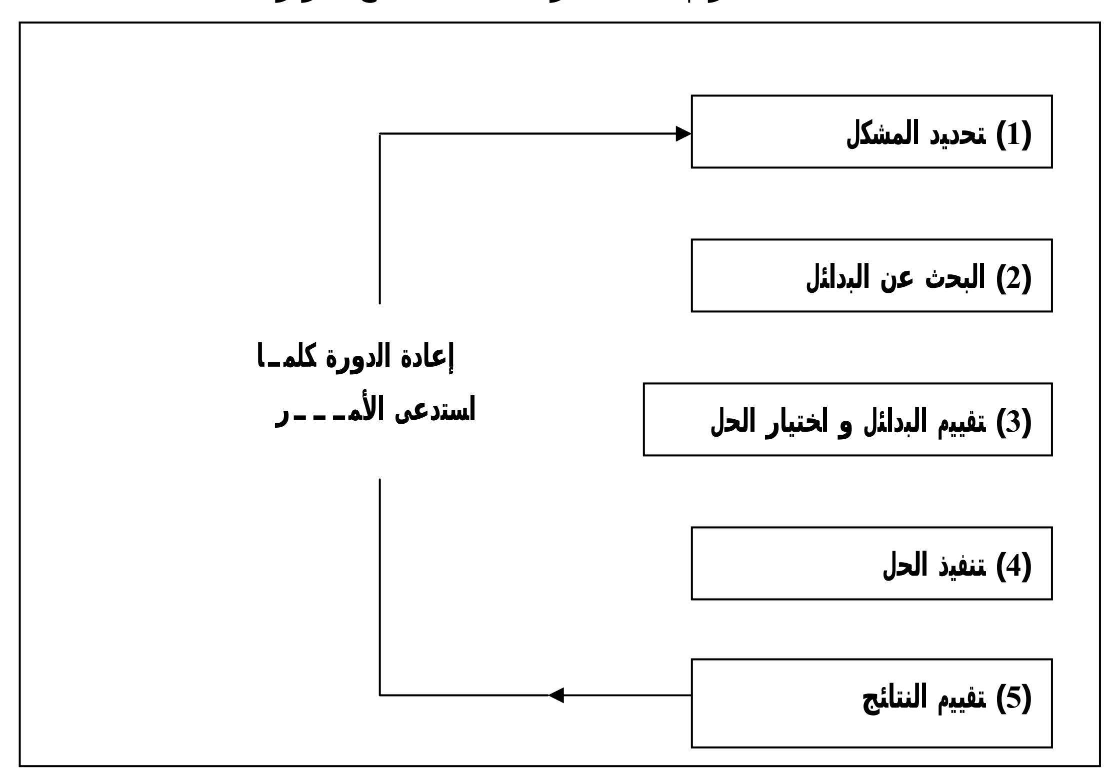
2- مرحلة البحث عن البدائل

3 - مرحلة تقييم البدائل واختيار الحل

4- مرحلة تنفيذ الحل

5- مرحلة تقييم النتائج

الشكل رقم1.6 : مراحل عملية صنع القرار



المصدر(بتصرف) : محمد مصطفى الخرشوم، نبيل محمد مرسي، مرجع سبق ذكره، ص 281.

1- مرحلة تحديد المشكلة :

إن وجود المشكلة يعني وجود اختلاف بين الموقف الحالي والموقف المرغوب أو المطلوب وتتكون هذه المرحلة من ثلاث مراحل فرعية وهي:

- الاستكشاف

---

[1] - محمد مصطفى الخرشوم، نبيل محمد مرسي، مرجع سبق ذكره، ص 280.

- التعرف الدقيق على نوع المشكلة

- التشخيص

أ- الاستكشاف: يعني متابعة الموقف الحالي في ضوء الظروف المتغيرة والتي قد تؤدي إلى ظهور مشكلة، وفي هذا الإطار يجب التمييز بين الأسباب الظاهرية والحقيقية للمشكلة. فقد توحي الأسباب الظاهرية بتقصير مندوب المبيعات واعتباره سببا في تخفيض رقم مبيعات الشركة، ولكن التفحص الجيد قد يظهر بأن المشكلة مرتبطة بتدني مستوى جودة المنتوج ولا علاقة لمندوب المبيعات بذلك، كما يجب أيضا عدم تضخيم المشكلة أو التقليل من أهميتها بل إعطائها الحجم الحقيقي.

ويجب أخيرا عدم تحديد المشكلة من وجهة نظر ذاتية، أي عدم التحيز في تحديدها واستكشافها.

ب- التعرف الدقيق على نوع المشكلة: ويتطلب ذلك تحديد دقيق لحجم الاختلاف بين الموقف الحالي والموقف المطلوب, وترجمة ذلك بشكل كمي ونوعي.

ج- التشخيص: يتضمن تجميع بيانات إضافية وتحديد المتغيرات المؤثرة في المشكلة وكذلك النتائج المترتبة على وجودها.

2- مرحلة البحث عن البدائل :

تتمثل الخطوة الثانية في عملية صنع القرار في التعرف على البدائل والحلول الممكنة و المتوفرة لمعالجة المشكلة، ويشترط وجود بديلين على الأقل، لأن اختيار بديل واحد لا يمثل اتخاذ القرار.

وينبغي على صانع القرار أن يضع في اعتباره جميع البدائل الممكنة وهو يستطيع التعرف على هذه البدائل بالطرق التالية :[1]

- عن طريق خبراته السابقة في المواقف المماثلة وكذلك عن طريق مقارنة الحلول التي يتبعها غيره في الوحدات الأخرى مع استعمال تفكيره الذاتي والمستقل.

- إجراء دراسة شاملة وكافية لجميع أبعاد المشكلة.

3- مرحلة تقييم البدائل واختيار الحل:

تعتمد هذه الخطوة على حصر مزايا وعيوب كل بديل وذلك قبل اختيار أي بديل من البدائل ويجب تقييم كل بديل بطريقة منطقية وطبقا لستة معايير على الأقل وهي :

أ- إمكانية التطبيق : يشير هذا المعيار إلى إمكانية تنفيذ البديل في إطار القيود التنظيمية المفروضة مثل: الوقت، الموازنات المالية، التكنولوجيا، وفي حالة عدم استفاء البدائل لهذا المعيار، فانه يتم استبعادها.

---

[1]- إبراهيم عبد العزيز شيحا، مرجع سبق ذكره، ص 351.

ب- الجودة: يشير إلى قدرة البديل على حل المشكلة موضع الاهتمام بفعالية وبالتالي يتم استبعاد الحلول التي تقدم معالجة جزئية للمشكل.

ج- القبول: يشير هذا المعيار إلى درجة استعداد كل من متخذ القرار والمتأثر بتنفيذه على تأييد البديل المختار والمساهمة في تنفيذه.

د- التكاليف: يشير هذا المعيار إلى كل من الموارد اللازمة للبديل وكذلك الآثار الجانبية غير المرغوبة لنفس البديل.

هـ- المعكوسية: يشير هذا المعيار إلى إمكانية القيام بعكس البديل المختار والعودة إلى نقطة البدء إذا اقتضى الأمر، ومن أحد الأمثلة المعروفة على ذلك هو قيام شركة كوكاكولا عام 1985 بإعادة التركيبة القديمة من الكوكا الكلاسيكية وذلك عندما واجهت صعوبات عند تقديم التركيبة الجديدة.

و- الأخلاقيات: يشير هذا المعيار إلى مدى اتفاق البديل مع المسؤوليات الاجتماعية للمنظمة والمعايير الأخلاقية للمسيرين.

وبعد تقييم كل بديل على حدى يتم اختيار البديل المناسب لحل المشكلة.

4- مرحلة تنفيذ الحـل :

ومعنى هذه المرحلة هو وضع الحل الذي تم التوصل إليه موضع التنفيذ. والتنفيذ الجيد يتوقف على عدة عوامل أهمهـا :

- اقتناع العاملين بأهمية تنفيذ الحل.
- توفر الموارد الكافية لتنفيذه.
- واقعية الحل ودقته.
- اختيار الوقت والمكان المناسبين للتنفيذ.

5- مرحلة تقييم النتائج :

يحتاج المسيرون إلى متابعة تنفيذ القرار وتحقيق التقدم وفقا لما هو مخطط، وكذلك التأكد من حل المشكلة من خلال عملية صنع القرار، لذا يتطلب الأمر توفير الوسائل الكفيلة بإجراء عملية المتابعة هذه من خلال نظام للمعلومات بحيث تتكرر دورة صنع القرار كلما استدعى الأمر كذلك.

المطلب الثالث: أنـواع القـرارات

هناك عدة تصنيفات للقرار نذكر منها :

التصنيـف الأول : حسب البيئة التي يصنع فيها القرار

يشمل المناخ على المؤثرات والقيود والتغيرات البيئية التي تؤثر على عملية صنع القرار ويمكن القول بشكل عام أن القرارات تصنع في ثلاث حالات مختلفة هي :[1]

- حالة التأكد
- حالة عدم التأكد
- حالة المخاطرة

أ- حالة التأكـد : يكون متخذ القرار في هذه الحالة في حالة تأكد تام بحالة الطبيعة التي ستحدث وفي هذه الحالة توجد حالة واحدة وتكون هناك معلومات كاملة ومؤكدة عنها تمكن من التنبؤ بنتائج كل بديل مسبقا وقبل التنفيذ.

ب- حالة عدم التأكد : يواجه متخذ القرار في هذه الحالة عدة حالات طبيعية, ويكون صانع القرارات في موقف ليس لديه فيه المعلومات الكافية و الكاملة عن مختلف الحالات وبالتالي لا يستطيع إعطاء احتمالات للنتائج المرتبطة بالبدائل المختلفة لحل المشكلة.

ج- حالة المخاطرة : هذه الحالة تقع في مكان ما بين حالة التأكد وحالة عدم التأكد، وفي هذه الحالة تتوفر لدى صانع القرار بعض المعلومات الخاصة بنتائج البديل، مما يمكنه من تقدير احتمال النتائج إذا تم تنفيذ البديل، فنتائج البديل تكون معروفة بعض الشيء فقط.

التصنيف الثاني: حسب المشاركة في اتخاذ القرارات

يمكن تبويب القرارات حسب نوع المشاركين في صنعها إلى ما يلي :[2]

أ- القرارات التنظيمية : وهي القرارات التي يتخذها المدير باعتباره عضوا في التنظيم، أي عندما يعمل بصفته الرسمية أثناء القيام بوظائفه باعتباره مسؤولا عن التنظيم، كالقرار الصادر بشأن تعيين أو نقل موظف ما.

ب-القرارات الشخصية : وهي تلك القرارات التي يصدرها المدير بصفته الشخصية وليس باعتباره عضوا مسؤولا عن التنظيم، أي تلك القرارات المتصلة بتصرفاته الشخصية، كالقرار الصادر بتخصيص مدة شهر من إجازته السنوية وقضائها بالخارج.

التصنيف الثالث: حسـب تكرارها

ميز SIMON بين القرارات المبرمجة و القرارات غير المبرمجة : [3]

---

[1] - سونيا محمد البكري، استخدام الأساليب الكمية في الإدارة، الإسكندرية، مطبعة الإشعاع، 1997، ص 34.

[2] - إبراهيم عبد العزيز شيحا، مرجع سبق ذكره، ص 344.

[3] -H.Simon, Le nouveau management – la decision par ordinateur-, Paris, Economisa, p 39 ; Gaston Cuendet, Op cit, P 73.

أ- القرارات المبرمجة (Décisions programmables)

واعتبارها إجراءات روتينية متكررة، تحكمها قواعد واضحة وتعتمد هذه القرارات على الخبرات الشخصية لمتخذها وعلى معرفة المواقف السابقة المماثلة. وتستعمل هذه القرارات لحل المشاكل البسيطة والتي لا تحتاج إلى تحليل طويل وتكون المعلومات فيها صحيحة ودقيقة. و يمكن تعديل هذه القرارات أو إلغاؤها دون نشوء آثار ضارة بالمؤسسة.

و من أمثلتها العديد من المشاكل اليومية المتكررة التي تواجه المدرين في عمليات الإشراف و المراقبة على سير العمل اليومي كالقرار الذي يتخذ للقيام بترتيب أصناف المنتجات على رفوف المحل.

ب- القرارات غير المبرمجة (Décisions non programmables)

تتصف هذه القرارات بأنها غير روتينية وغير متكررة ولا توجد مواقف معروفة مسبقا لحلها لأن المؤسسة تواجهها لأول مرة.

وعادة ما يصعب تجميع المعلومات الكافية لهذا النوع من المشاكل و بالتالي فان الظروف التي تسود هذه الحالة هي ظروف عدم التأكد، ومن أمثلتها توسيع خطوط المنتجات والاندماج مع مؤسسات أخرى و بالتالي لا توجد أنماط محددة لحل هذا النوع من المشاكل. ففي هذه الحالة وعندما يحدد المشكل المطروح و غير المتوقع أو المبرمج، فانه بإمكان المسير الاستعانة ببعض الخوارزميات والبراهين التي يتوقع أن تساعده كثيرا على التقدم في مرحلة الحل واتخاذ القرار .

التصنيف الرابع: حسب المستوى التنظيمي

حسبAnthony يمكن تصنيف القرار حسب المستوى التنظيمي إلى ثلاث أنواع : [1]

أ- القرارات العملية (Décisions opérationnelles)

وهي قرارات لامركزية ومتكررة تتعلق على سبيل المثال بالأسعار وبرامج الإنتاج ومستوى المخزونات ...الخ.

تصنع هذه القرارات في المستويات التنظيمية الدنيا وتتخذ في ظروف التأكد التام ونتائجها تكون معروفة مسبقا.

ب- القرارات التكتيكية (Décisions tactiques)

ترتبط بهياكل المؤسسة وحيازة الموارد: الهياكل والمسؤوليات وتدفق المعلومات، تطوير الموارد وبصورة خاصة الموظفين والمواد الأولية.

---

[1] - Ibid, P 74.

وهذه القرارات تتخذ في المستويات التنظيمية الوسطى في ظل ظروف عدم التأكد النسبي ولا توجد لهذا النوع من القرارات إجراءات معروفة مسبقا.

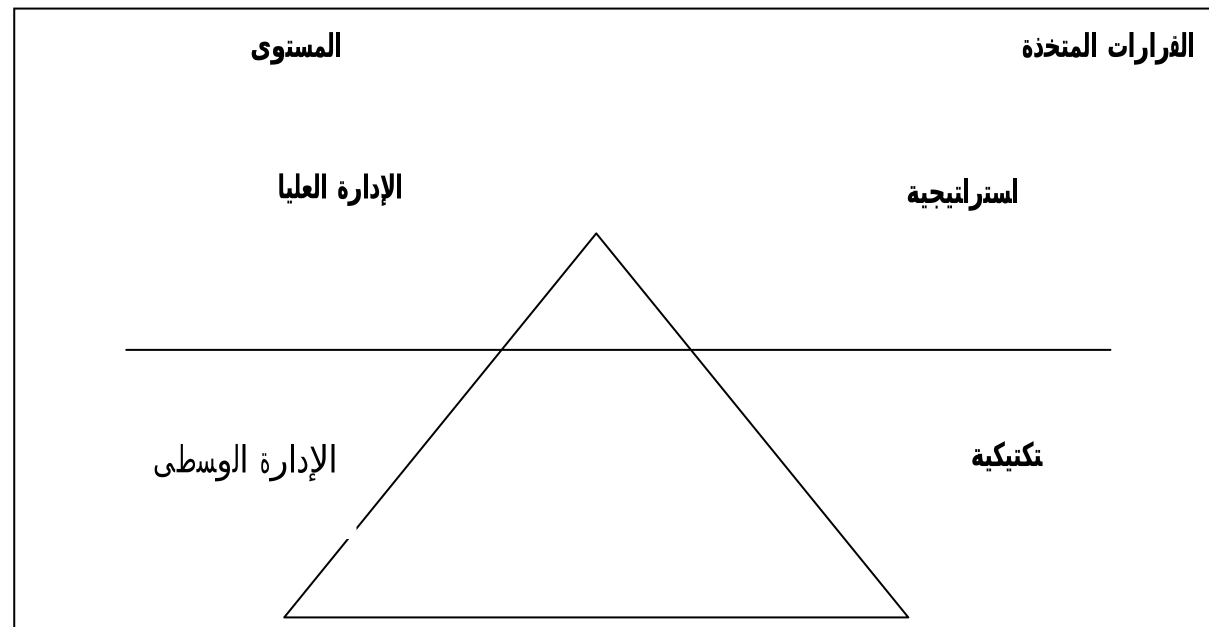
ج- القرارات الاستراتيجية (Décisions stratégiques)

وهي القرارات التي تخص الخيارات الكبرى للمؤسسة من أهداف التنمية والتوجيهات فيما يتعلق بالإنتاج أو نوع النشاط الذي تريد المؤسسة الدخول إليه.

وهذه القرارات تتطلب زمنا أطول مقارنة بالقرارات السابقة وتتخذ من المستويات التنظيمية العليا للمؤسسة.

وبالتالي يمكننا تمثيل الإدارة بهرم يحتل المستوى العملي قاعدته والمستوى التكتيكي وسطه والمستوى الاستراتيجي قمته كما هو مبين في الشكل التالي:

الشكل رقم1 . 7: هرمية الإدارة في اتخاذ القرار



المصدر(بتصرف) : سونيا محمد البكري, علي عبد الهادي مسلم, مرجع سبق ذكره, ص 678

المطلب الرابع: العوامل المؤثرة في عملية صنع القرار

بما أن عملية صنع القرار تعتبر من أهم الأدوار التي يقوم بها المسيرون فان الإدارة العليا تهتم في معظم المؤسسات بهذه الناحية في مسيريها الحاليين والمستقبليين، فهي تركز على تنمية مقدرتهم في صنع القرار بالبرامج التدريبية التي تعدها لهم.

وهناك العديد من النواحي الإدارية والمشاكل التنظيمية التي لها تأثير هام في عملية صنع القرار بالمؤسسات ومن أهمها مايلي :[1]

1- جودة القرار :

إن حرص المسير على صحة القرار وجودته يمثل ضغطا متواصلا عليه، وطبيعي كلما كان القرار أساسيا كلما كانت المسؤولية فيه كبيرة، لهذا يجب على متخذ القرار أن يتحلى بصفتين أساسيتين للتخفيف من حدة هذا الضغط عليه، تتمثل الأولى في المقدرة على تحليل سلوكه في عملية صنع القرار وتتمثل الثانية في التفاؤل والثقة الكبيرة في النتائج التي تنجم عن تطبيق ما يتخذه من قرارات.

2- التفاؤل المتحفظ :

يتوقف صحة القرار على عدد كبير من العوامل من أهمها درجة كفاءة المعلومات التي يستند عليها المدير في صنع القرار ومقدرته على الإلمام و فهم الحالة ككل، وبما أن التوصل إلى قرار رشيد تماما أمر غير ممكن في الحياة العملية لذلك يحاول المسير التوصل إلى أحسن ما يمكنه من قرارات وهو يأمل أن لا تكون فيها أخطاء أو على الأقل لا تكون أخطاء كبيرة. كما يأمل ألا تكتشف هذه الأخطاء وان اكتشفت يكون مكتشفها أحد أصدقائه أو مساعديه, وليس أحد رؤسائه أو منافسيه في العمل.

3- تقييم القرار:

يجب تقييم أو إعادة تقييم القرار الذي تم اتخاذه في الماضي بصفة مستمرة، لدراسة مدى صلاحيته في الوقت الحاضر، واحتمالات نجاحه في المستقبل.

4- البيئة التي يتخذ فيها القرار:

تلعب البيئة الداخلية والخارجية دورا مهما في عملية صنع القرار بل وفي طبيعة القرارات نفسها، ولاشك أن تهيئة البيئة الصالحة لصنع القرارات الرشيدة (نسبيا) يعتبر من أهم مسؤوليات الإدارة العليا بالمنظمات. وحيث أن من العوامل الرئيسية في عملية صنع القرار أن يؤخذ في الوقت والمكان الصحيحين وبواسطة

---

[1] - عادل حسن، الإدارة مدخل حالات، الإسكندرية، الدار الجامعية،1984، ص 25

الفرد المناسب، لهذا يجب على الإدارة العليا أن تكون حازمة حتى يكون هناك حزم مماثل في بقية أجزاء المنظمة.

تتكون البيئة الداخلية من عوامل مادية وأخرى معنوية خاصة بالمنظمة فهناك العلاقات المتداخلة 1بين المسيرين ومرؤوسيهم وهناك الهيكل التنظيمي والسلطة ونظم الاتصالات الرسمية وغير الرسمية وغيرها.

أما البيئة الخارجية فهي تتكون من العوامل الاجتماعية والاقتصادية والسياسية وكذلك الأنشطة الخاصة بالمؤسسات المنافسة والابتكارات التكنولوجية وغيرها.

5- العوامل النفسية في صنع القرار:

معناه أن يكون المحيط النفسي لمتخذ القرارات قادرا على مساعدته لتحقيق حاجات وأهداف المنظمة، والذي يمكنه من الحصول على البيانات والمعلومات اللازمة لصنع القرارات الرشيدة (نسبيا).

فضلا عن العوامل السابقة التي تؤثر في عملية صنع القرار هناك أسباب أخرى تجعل من هذه العملية معقدة نذكر منها:[1]

1- اختلاف القيم والأهداف والاتجاهات الخاصة بمتخذ القرار التي قد لا تتفق مع أهداف المنظمة.

2- قلة المعلومات أو عدم دقتها ومحدودية قدرات الأفراد .

3- تعقد الموقف المتخذ فيه القرار نظرا لـ :

أ- صعوبة تشخيص المشكلة لعدم وضوحها.

ب- تعدد الأهداف التي نحاول الوصول إليها.

ج- تعدد البدائل الممكن الاختيار بينها.

د- تعدد الأحداث المحتمل أن تحدث.

---

[1] - سونيا محمد البكري, مرجع سبق ذكره, ص 13.

المبحث الثالث: المراقبة ضمن الوظائف التسييرية

تمهيد:

ترتبط وظيفة المراقبة بالعملية الإدارية ارتباطا وثيقا، وتعتبر في نفس الوقت الأداة الفعالة لتحقيق أهداف المؤسسة. وتظهر الحاجة إلى المراقبة من حقيقة أن الأهداف والخطط والسياسات يقوم على أدائها الأفراد وبالتالي قد يؤدونها في ظروف مختلفة وفي مناطق مختلفة وبأدوات مختلفة لذلك من المحتمل أن لا تتشابه الأمور التي يتم فيها أداء العمل مما يؤدي إلي احتمال ظهور الانحرافات، وهذا ما يجعل المؤسسة في حاجة إلى وظيفة رقابية تشمل كل أنشطتها ووظائفها مهما كان نوعها.

المطلب الأول: مفهوم المراقبة

تعرف المراقبة على أنها وظيفة إدارية تهدف إلى التأكد من سلامة العمليات المنفذة ومطابقتها للقواعد والأصول والتعليمات الموضوعة من أجل كشف الأخطاء وتصحيحها بما يمنع ظهورها في المستقبل.[1]

تطور مفهوم المراقبة في التصور الكلاسيكي الذي عرف بكونه علاجي تصحيحي يهتم خاصة بإيجاد الأخطاء وتصحيحها بعد ظهورها، ليصبح وفق مقاربة السيبرنتيك (Cybernétique) دوره القيادة و التعديل.

فالهدف من هذه المقاربة هو إنشاء وحدات تخضع للمراقبة الذاتية بفضل دورات إسترجاعية للمعلومات (التغذية المرتدة feed back)، وبالتالي تحدد كل وحدة التعديلات الواجب إدراجها، و يتم التصحيح بطريقة آلية [2].

تعتمد مقاربة السيبرنتيك على مجموعة من المراحل تتمثل في :

أ- تحديد المعايير والمقاييس.

ب- قياس الفارق بين النتائج والمقاييس المعمول بها.

ج- الإجراء التصحيحي الذي يقصد به إما البحث عن كيفية لتصحيح النتائج حسب الأهداف المسطرة أو تعديل هذه الأخيرة.

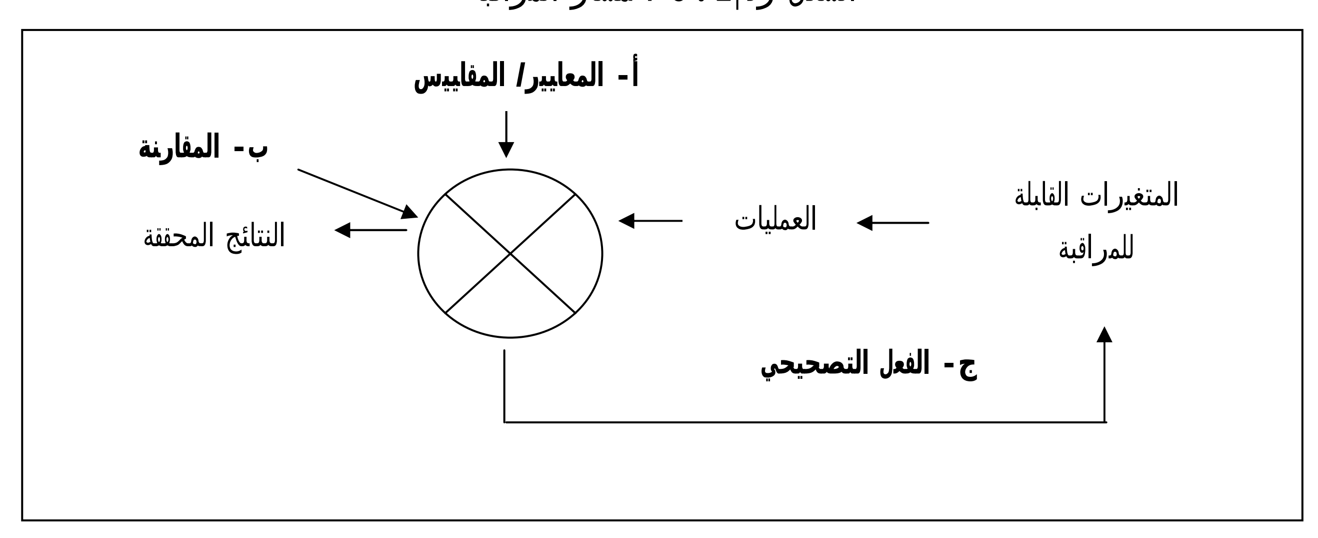
و الشكل الموالي يوضح هذه المراحل ضمن مسار المراقبة.

---

[1]- جبررائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية، الطبعة الثانية، الأردن، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 1998، ص 13.

[2] - Philipe magani, Les système de management, Paris, Edition d’organisation, 1993, p32.

الشكل رقم1.8 : مسار المراقبة



المصدر: Philippe Migani, op cit, P33.

إن التوقيت الذي يتم فيه تنفيذ وظيفة المراقبة يعتبر عاملا هاما في تصميم النظام الرقابي الفعال، وبصفة عامة يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من الرقابة من حيث توقيت حدوثها وهي:[1]

1- الرقابة القبلية :

أو ما يعرف بالرقابة عن طريق التغذية الأمامية (Feed Forward) ومعناه تحديد المشكلة قبل حدوثها، ويعرف هذا النوع من الرقابة بالرقابة الوقائية (Preventive). يعتبرهذا النوع من أهم الأساليب التي تعتمد عليه المؤسسات حاليا، وهو في نفس الوقت معقد ومرتفع التكلفة .

يعتمد نظام الرقابة القبلية على التنبؤات التي يتم القيام بها باستخدام أحدث المعلومات المتوفرة لدى المؤسسة في المجالات المختلفة، ثم مقارنة ما هو مرغوب بما تم التنبؤ به ليتم بعدها القيام بالإجراءات الكفيلة بإدخال التغييرات على البرامج ليصبح التنبؤ مناظرا للمستوى المرغوب الوصول إليه.

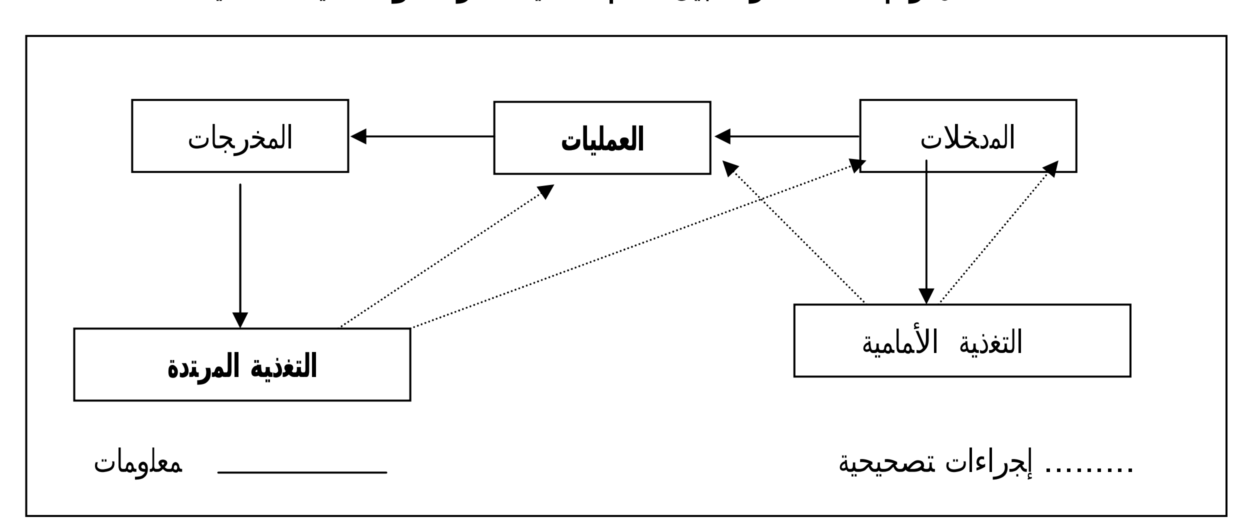
[1]- عبد الغفار حنفي، محمد فريد الصحن، مرجع سبق ذكره، ص 437.

لكن هذا لا ينفي الدور المهم للتغذية المرتدة في العملية الرقابية، بحيث أن أي اختلاف ناتج عن قياس مخرجات النظام ومقارنته بما هو مطلوب يستدعي تعديلا في مدخلات النظام بما يقتضي جعل المخرجات مطابقة للمعايير المحددة في الخطة [1] .

2- الرقابة البعدية :

أو ما يعرف بالرقابة عن طريق التغذية المرتدة، و تعني القيام برصد النتائج و إبلاغها بعد فترة طويلة نسبيا من حدوثها فهي تقوم بإخبار الإدارة إلى أي مدى تم مقابلة الأهداف الموضوعة سلفا بعد حدوثها، فالقوائم المالية مثل ميزان المراجعة و قوائم الدخل تعطي صورة واضحة عما قامت به المؤسسة في فترة سابقة (الشهر الماضي ، الثلاثة شهور الماضية، السنة الماضية)، و كذلك النسب المالية المختلفة تقيس كفاءة الإدارة في العديد من المجالات كالإنتاج والتمويل والتسويق...إلخ، وتوضح هذه الأسباب أيا من المجالات تحتاج إلى مراجعة وتعديل بما يؤدي إلى تفادي وقوع الأخطاء في المستقبل.
ولكن ما يعيب هذه الطريقة هو أنه لا يمكن من خلالها تقويم الخلل عند وقوعه، مما يؤدي إلى تفاقم و تدهور الموقف، والوقوع في أضرار فادحة.[2]

الشكل رقم9.1 : مقارنة بين نظام التغذية المرتدة و التغذية الأمامية.



---

[1] - فايز الزعبي، الرقابة الإدارية في منشآت الأعمال، عمان، دار الهلال، 1991، ص 26.

[2] - كمال نور ا ، وظائف القائد الإداري، دمشق، طلاس للدراسات والترجمة والنشر، 1992، ص 278.

المصدر: عبد الغفار حنفي، محمد فريد الصحن، مرجع سبق ذكره، ص438

يوضح الشكل السابق مقارنة بين نظام التغذية المرتدة و التغذية الأمامية، فإذا ما أريد للعملية الرقابية أن تتم بنجاح فلابد من المزج بين النظامين للتقليل من حدة التعقيد، من خلال التنبؤ بالانحرافات و أيضا التمكن من مقارنة النتائج بالأهداف و التصحيح مستقبلا.

3- الرقابة المتزامنة :

تقوم الرقابة المتزامنة للأداء بتصحيح الانحرافات عن المعايير كما تحدث في نفس وقت التنفيذ، والميزة الأساسية لهذا النوع من الرقابة هو تحديد المشاكل و تحجيمها قبل أن تتفاقم و تسبب خسائر كبيرة للمؤسسة.

الجدول رقم1.1: الرقابة حسب توقيت حدوثها.

توقيت الرقابة	خصائصها
- الرقابة القبلية	- التنبؤ بالإختلافات عن الأداء المخطط قبل حدوثها.
- الرقابة البعدية	- تحدد الإختلافات عن الأداء المخطط بعد حدوثها.
- الرقابة المتزامنة	- تقيس الإنحرافات عن معايير الأداء كما تحدث في نفس الوقت

المصدر: عبد الغفار حنفي, محمد فريد الصحن, مرجع سبق ذكره, ص443 .

يتضح مما سبق، أن الرقابة بأنواعها المختلفة لها أهمية بالغة في تحقيق أهداف المؤسسة و مساعدتها على اتخاذ القرارات المناسبة .

المطلب الثاني: أهمية المراقبة

تستخدم المراقبة في أي منظمة لتحقيق الفوائد التالية :[1]

1- لتحقيق نوع من النمطية أو التوافق لأداء العاملين كما هو الحال في دراسة الوقت والحركة وإعداد جداول العمل.

2- للحد من السرقات و الاختلاسات وضياع أموال المنظمة و ممتلكاتها.

3- لتحديد مقدار السلطة المفوضة للمسؤولين مع تحديد طبيعة أعمالهم والتي عادة ما تكون مكتوبة في سجلات الوصف الوظيفي للأعمال.

4- لقياس الإنجاز أو مستوى الأداء الفعلي كما هو الحال في استخدام التقارير لقياس التكاليف الفعلية ومقارنتها بالتكاليف المعيارية.

5- للقيام بتوجيه أداء الأفراد وتحفيزهم.

6- بالإضافة إلى استخدامها للتأكد من أن المنظمة قد حققت أهدافها العامة وفق ما تم التخطيط له.

ورغم أهمية المراقبة، إلا أن هناك اعتراضات ظهرت من الآثار التاريخية التي صاحبت الثورة الصناعية وهذه الاعتراضات يمكن إيجازها فيما يلي :[2]

1- تصاحب الرقابة للعقوبات وتجاهلها للمكافآت.

2- تزاول الرقابة عن طريق الإلزام (بمعنى افعل هذا وإلا)

3- عدم دقة البيانات التي تستخدم في المراقبة.

4- عدم كفاءة نظام الاتصال

5- التحيز وعدم الموضوعية من جانب القائمين بالرقابة.

ويقترح البعض التغلب على هذه الاعتراضات بما يلي :

1- نبذ فكرة العقاب وإدخال الحوافز التي تؤدي إلى رفع معنويات الأفراد وتشجيعهم على الالتزام بالمستويات الموضوعة.

2- يجب أن يكون المعيار مرنا حتى يمكن أن يخدم مصالح المنظمة.

3- يجب اتباع الأسلوب اللامركزي في الرقابة حتى عندما يتم وضع المعايير بطريقة مركزية.

---

[1]- فايز الزعبي, مرجع سبق ذكره, ص 10.

[2]- عمرو غنايم، علي الشرقاوي، مرجع سبق ذكره، ص 517.

4- الالتزام بالموضوعية عند وضع المعايير بحيث لا يترتب على صعوبتها الإحساس بالإحباط لدى العاملين.

5- يجب تحسين نظام الاتصال وتشجيع التعاون والمناقشة الجماعية مع العاملين قبل تطبيق نظام الرقابة.

وبصفة عامة يتوقف نجاح أو فشل أي عملية رقابية على سببين رئيسيين هما :

كفاءة الأفراد المنفذين والمعلومات التي يستند إليها النظام الرقابي، فدقة المراقبة تتوقف على درجة دقة المعلومات وهذا ما يستدعي وجود نظام للاتصال يتصف بالكفاءة والدقة.[1]

المطلب الثالث: خطوات المراقبة

تشمل كل عملية رقابية على ثلاث خطوات أساسية وضرورية وهي[2]:

1- وضع معايير الأداء :

تبنى الخطط على أساس تحقيق أهداف عامة رئيسية وأهداف فرعية موزعة على الإدارات والأقسام، وتوضع المعايير بغرض اتخاذها كأساس تقاس بالنسبة له النتائج الفعلية. وهذه المعايير ما هي إلا تعبيرا عن الأهداف الخاصة بالمؤسسة أو بالإدارة أو بقسم في المؤسسة.

وتأخذ هذه المعايير أشكالا متعددة، فقد تكون على شكل كمي ومن الأمثلة على ذلك تحديد حجم الإنتاج أو تحديد أو حجم المبيعات المتوقع أو حجم العمالة لفترة مستقبلة. وقد تكون على شكل نقدي مثل تحديد معدلات الإنفاق على المواد الأولية أو الإعلان. وقد تكون على شكل زمني ومن الأمثلة على المعايير الزمنية وضع جدول زمني للانتهاء من عمليات معينة. كما يمكن أن تأخذ المعايير شكلا كيفيا وهي أصعب المعايير في التحديد والقياس ومثال ذلك محاولة وضع معايير للعلاقات العامة الجيدة التي يعمل المشروع على الوصول إليها نظرا لأنه لا يمكن ترجمة هذه المعايير إلى أرقام كمية.

ومن الواجب أن تتوفر في المعايير مجموعة من الشروط أهمها :

أ - لا بد أن تحدد المعايير بدقة ثم تدون حتى لا يكون هناك تحريف من قبل الأشخاص الذين يراقبون أثناء أدائهم بواسطة هذه المعايير.

ب- يجب أن يكون المعيار مرنا بما فيه الكفاية.

فقد يكون المعيار المطبق هو أفضل المعايير عند وضعه، إلا أنه بالاستعمال المتكرر قد يتم اكتشاف المعيار الأفضل الذي يمكن إحلاله محل المعايير المطبقة، لهذا فان المرونة يجب أن تكون من شروط المعايير.

ج- المعايير هي أداة لتحسين الأداء لذا يجب أن يعاد النظر فيها دوريا بواسطة المستويات الإدارية التي يكون لها سلطة التنسيق بين المعايير الجديدة وإدماجها مع المعايير الموجودة فعلا.

2- قياس الأداء المحقق ومقارنته بالمعايير الموضوعة:

---

[1]- عادل حسن، تخطيط و مراقبة الإنتاج، بيروت، الدار الجامعية، 1989، ص 21

[2]- الشنواني صلاح، مرجع سبق ذكره، ص 204

هذه هي الخطوة الثانية في عملية المراقبة وهي مراجعة أو قياس الأداء المحقق ومقارنته بالمعايير التي سبق وضعها. وتعتمد سهولة أو صعوبة قياس الأداء على مدى الكفاءة في وضع معايير يمكن تنفيذها بسهولة، فكلما كانت معايير الأداء مناسبة وكانت الوسائل متاحة لتحديد ماذا يفعل الأفراد كلما سهلت عملية القياس.

وإذا ظهرت من المقارنة أنه تم تنفيذ الأداء حسب المعيار المحدد فهذا يعني أن الأداء خاضع للسيطرة، أما إذا ظهر من المقارنة أن هناك انحراف عن المعيار فان الأداء يكون خارج السيطرة.[1]

وبصفة عامة يمكن القول أنه كلما انتقلت الأعمال من المستوى التنفيذي أي الآلات و المصانع وخطوط الإنتاج إلى المستويات الإدارية الأعلى كلما أصبحت العملية الرقابية أكثر صعوبة وفي نفس الوقت أكثر أهمية، فكلما كانت هناك معايير كمية تعتمد على الأهداف المطلوب تحقيقها كلما سهلت عملية القياس. وبالإضافة إلى ذلك فان المقاييس المختلفة لقياس الأداء والاعتماد على الرقابة التنبؤية والمتزامنة بقدر كاف يساعد على تحقيق نجاح في قياس الأداء على المستويات الإدارية المختلفة.

3- تشخيص الانحرافات وتصحيحها :

تعتبر هذه الخطوة من أهم خطوات المراقبة لأنه بدون اتخاذ الإجراءات الصحيحة لا يمكن القول بأننا قمنا بالمراقبة. ويمكن اعتبار الخطوتين السابقتين وهما تحديد ووضع المعايير ثم مقارنة ما تم إنجازه على أساس هذه المعايير بمثابة تمهيد للقيام بالإجراءات اللازمة لتصحيح أي انحرافات تظهر نتيجة هذه الخطوتين.

تجرى عادة هذه المرحلة على مرحلتين فرعيتين :

أ- مرحلة تشخيص الانحراف والإعلان عنه وتحديد من له علاقة وصلاحية في اتخاذ القرار التصحيحي.

ب- مرحلة علاج الانحراف بعد الكشف عن أسباب ذلك الانحراف وقد يمتد العلاج إلى تعديل الأهداف أو تعديل الأساليب ذاتها.

وعادة يتم التفكير في الانحرافات على أنها انحرافات سلبية، أي عدم القدرة على الوصول إلى المعايير الموضوعة سلفا وبالتالي تصحيح الأداء المعيب. ولكن يمكن أن تكون الانحرافات في بعض الأحيان موجبة بمعنى الأداء الفعلي قد يكون أعلى من الأداء المخطط، وهذه الحالة تستحق أيضا من الإدارة دراستها لتحديد ما إذا كان الانحراف الموجب نتيجة لعدم الدقة في وضع المعايير أم لأن أداء الأفراد كان عال.

ويمكن أيضا التفرقة في هذا الصدد بين نوعين من الانحرافات :[1]

* الانحرافات الطبيعية وتتميز أنها تتصف بواحدة أو أكثر من الصفات التالية :

- فرق في انحراف بسيط بين الخطة والتنفيذ .
- انحرافات خارجة عن سيطرة القائمين بالتنفيذ.
- انحرافات راجعة لظروف طارئة .

---

[1]- عمرو غنايم، علي الشرقاوي، مرجع سبق ذكره، ص 445

[1]- عبد الغفار حنفي، محمد فريد الصحن، مرجع سبق ذكره، ص 447.

- انحرافات غير متكررة

وهذا النوع من الانحرافات لا يحتاج إلى علاج أو قد يحتاج في بعض الأحيان إلى علاج بسيط وسطحي.

* الانحرافات غير الطبيعية وهي تتصف بواحدة أو أكثر من الصفات التالية :

- انحرافات جسيمة.
- انحرافات راجعة لقصور في أداء المنفذين أو لتعمدهم.
- انحرافات راجعة لظروف معروفة كان يمكن السيطرة عليها.
- انحرافات متكررة.

وتحتاج الانحرافات غير الطبيعية إلى علاج حاسم وسريع ومخطط بشكل يعتمد على نوع الخطأ وجسامته.

ثم يلي تحديد الانحرافات ورصدها قيام المديرين باتخاذ الإجراءات التصحيحية لعلاج هذه الانحرافات وقد تكون هذه الإجراءات العلاجية قصيرة الأجل أو وقائية طويلة الأجل.

ويمكن القول بأن عملية تصحيح الانحرافات هي الخطوة التي تلتقي فيها المراقبة بباقي الوظائف الإدارية، فعن طريق العملية الرقابية يمكن أن يتم تغيير الخطط و إعادة تعريف الأفراد بالمهام والواجبات المسموحة لهم.

المطلب الرابع: قرارات التسيير ومستويات المراقبة

ميز Anthony بين ثلاث مستويات للمراقبة وهي :

- التخطيط الاستراتيجي (Planification Stratégique)
- مراقبة التسيير (Contrôle de gestion)
- مراقبة التنفيذ (Contrôle d'exécution)

وعرفها كما يلي : " التخطيط الاستراتيجي هو المسار الذي يرتكز على تحديد أهداف المنظمة والاستراتيجيات اللازم اتخاذها للوصول إلى هذه الأهداف (...) مراقبة التسيير هو المسار الذي يقوم المسيرون من خلاله بالتأثير على أعضاء التنظيم وذلك بهدف تنفيذ الاستراتيجيات بكفاءة وفعالية (...) مراقبة العمليات هي المسار الذي يعمل على ضمان أن المهام المحددة تنفذ بكفاءة وفعالية".[1]

و من هذا التعريف يمكننا استخراج النقاط التالية :

* هناك تنظيم سلمي بين مستويات المراقبة : حيث لا توجد مراقبة تسيير دون مراقبة تنفيذية ولا مراقبة استراتيجية دون مراقبة التسيير.

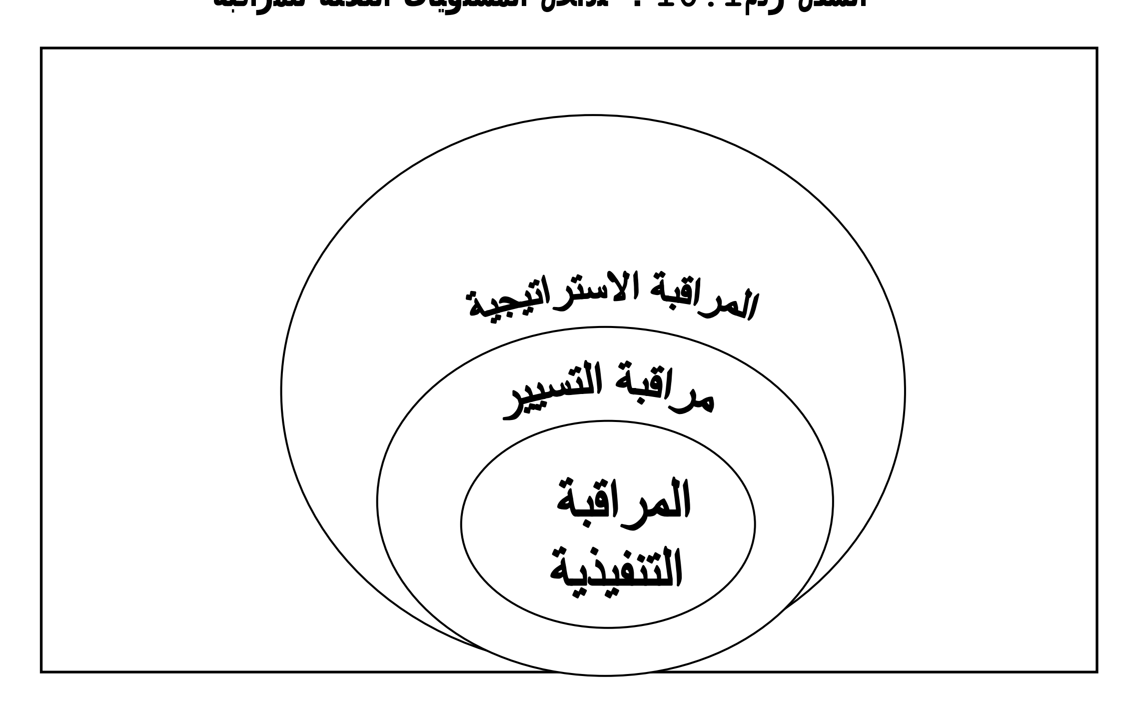
---

[1] - Henri Bouquin, Le contrôle de gestion, 3 ème Edition, paris, Puf, 1997, p52.

* كل مراقبة تستطيع أن تحدد غايات وتقود وتقيم المراقبة الأدنى منها، لكنها في نفس الوقت تحدد غاياتها وتقاد وتقيم بواسطة المراقبة الأعلى منها كما هو موضح في الشكل أدناه.

* تشكل المستويات الثلاثة للمراقبة تنظيم متداخل لأن انتقال المعلومات تستبعد وجود الحواجز بين هذه المستويات.

الشكل رقم10.1 : تداخل المستويات الثلاثة للمراقبة



Henri Bouquin, Op cit, p54: المصدر

وسنحاول تقديم تعاريف أخرى أكثر وضوحا لمستويات المراقبة فيما يلي :[1]

أ- مراقبة التنفيذ:

تتكون مراقبة التنفيذ من مسارات وأنظمة صممت حتى تضمن للمسؤولين أن الآداءات والأعمال الناتجة عن ممارستهم لسلطتهم كانت ومازالت وستكون في المستقبل موافقة للغايات المحددة، مع إعفاء هؤلاء المسؤولين من القيام بقيادة مباشرة لهذه الأعمال.

---

[1]- Henri Bouquin, Opcit, P54.

ب- المراقبة الاستراتيجية :

يمكن تعريف الاستراتيجية على أنها مجموع القرارات التي تهدف إلى تحديد :[1]

- مهام ومهن المؤسسة.
- ميادين النشاط التي ستعمل بها.
- العوامل الحرجة التي تسمح لها داخل هذه الميادين بـ :

* الوصول إلى الأهداف.

* إمكانية الصمود أمام تأثيرات المحيط العدواني (منافسة الزبائن، الموردين، المنافسين المباشرين في القطاع، المنتجات البديلة...).

وفيما يخص مفهوم المهام والمهن, فيقصد بالمهمة (Mission) الإطار العام لمجموع نشاطات المؤسسة، أما المهنة (Métier) فهي مجموعة الكفاءات التي تملكها المؤسسة وهي لا تضم الكفاءات المرتبطة بالإنتاج فقط بل تضم الكفاءات الأخرى كذلك، وبالتالي تؤدي المهنة إلى تحقيق المهمة.

وبالنسبة لميادين النشاط الاستراتيجية (Domaines d'activités stratégiques) فهي تمثل ميادين قتال تنافسية، لها قواعدها الخاصة التي ينبغي احترامها لكسب المواجهة،[2] يوافق كل ميدان نشاط استراتيجي مجموعة من السلع و / أو الخدمات المتجانسة التابعة للمؤسسة والموجهة إلى سوق معينة، لها منافسين محددين والتي من أجلها ضبطت مجموعة من العوامل الأساسية للنجاح وبالتالي فكل ميدان نشاط استراتيجي يختص بالتحكم في مجموعة من العوامل الأساسية للنجاح.[3]

أما العوامل الحرجة أو ما يعرف بالعوامل الأساسية للنجاح (Facteurs clés de succès) فهي العوامل التي يجب مراقبتها واستخدامها بنجاح لتحقيق الاستراتيجية المخططة من طرف المسيرين من بينها نجد : مستوى الأسعار, آجال التسليم...الخ

وهناك تعاريف أخرى للاستراتيجية نذكر منها تعريف Ansoff و Mintzberg

فحسب Ansoff (1965) :" يرى الاستراتيجية كخيط واصل بين الماضي والمستقبل وبين نشاطات المؤسسة ومزدوجة (سوق- منتوج) التي تحدد طبيعة النشاطات المطلوبة حاليا وتلك التي تنوي المؤسسة مواصلة تحقيقها في المستقبل.[4]

أما Mintzberg (1988) فهو يقسم الاستراتيجية إلى أربعـ ـة عناصـ ـر يدعـ وهـ ـا (les quatre P)[5]

---

[1]- Ibid, P 58.

[2]- Michel Gervais, Statégie de l'entreprise, 4ème Edition, paris, Economica, 1995, p101.

[3]- Ibid, p103.

[4]- Marcel coté, Taieb Hafsi , Le management aujourd'hui, Paris, Economica, 2000, P254.

[5]-Ibid, P 255

- المخطط : (plan) : وهو سلسلة نشاطات مرتبطة ببعضها تسعى لتحقيق هدف معين
- الوضعية (posture): هي المكانة التي تريد المؤسسة شغلها في المحيط.
- النظرة المستقبلية(perspective) : ومعناه النظرة المشتركة بين أعضاء المؤسسة للعالم
- النموذج (pattern): ومعناه النيات المتعلقة بالمنافسة والتي تنبثق عنها استراتيجيات تبرز مسار المؤسسة.

المراقبة الاستراتيجية إذا هي مجموعة المسارات والأنظمة التي تسمح للإدارة بتحديد وتعديل الاختيارات المرتبطة بالمهام، المهن، ميادين النشاط والعوامل الأساسية للنجاح.[1]

ج- مراقبة التسيير :

تتكون مراقبة التسيير من المسارات والأنظمة التي تسمح للمسيرين بضمان تناسق الاختيارات الاستراتيجية مستقبلا, حاضرا وماضيا، مع الأعمال اليومية خصوصا مراقبة التنفيذ.[2]

ويبين الجدول أدناه علاقة الأنواع الثلاثة للمراقبة مع نظام المعلومات, التخطيط والوسائل التي تساعد على اتخاذ القرارات:

الجدول رقم 2.1: المستويات الثلاثة للمراقبة في المؤسسة

مستوى المراقبة	نظام المعلومات	التخطيط	الوسائل
مراقبة استراتيجية مراقبة التسيير مراقبة التنفيذ	اليقظة التكنولوجية لوحات القيادة تسجيل المبيعات في الصندوق	مخطط متوسط وطويل المدى الموازنات التصريح بالدفع ومتابعة الطلبيات	مصفوفات استراتيجية برنامج التنبؤ مسار الوثائق

المصدر : Henri Bouquin, Op cit, p60

وفي إطار تقسيم مؤقت للتسيير, يمكن ربط كل مستوى من المستويات الثلاثة للمراقبة مع مستوى من التسيير كما يلي :[3]

*** التسيير الاستراتيجي :** يوجه النشاطات على المدى البعيد للمؤسسة: في هذا المستوى يجب أن تتوفر مراقبة استراتيجية تساعد على اتخاذ القرارات الاستراتيجية وذلك باستعمال التخطيط الاستراتيجي وإدماج المعلومات أو المعطيات المستقبلية باستعمال تشخيص داخلي وخارجي.

[1]- Henri Bouquin, Opcit, P 59
[2]- Ibid , P55.
[3]- Claude Alazard, Sabine Sépari, Op cit, p16.

*** التسيير اليومي أو المتواصل :** يتابع النشاطات على المدى القصير(سنة) وعلى المدى القصير جدا (أقل من سنة): فهذه إذن مراقبة تنفيذية (Contrôle d'exécution) أو عملية (Opérationnel) والتي ينبغي أن تسمح بتنظيم الإجراءات المتكررة (الإنتاجية أو الإدارية) بالتأكد أن القواعد المعمول بها مطبقة وبالتالي فهي تسمح باتخاذ القرارات التنفيذية أو العملية.

وفي إطار هذا التحليل الزمني تتوضع مراقبة التسيير كمرحلة وسطية (Interface) بين المراقبة الاستراتيجية ومراقبة التنفيذ, حيث تسمح على المدى المتوسط بمراقبة تحويل الأهداف طويلة الأجل إلى نشاطات يومية، وعليه تسمح مراقبة التسيير باتخاذ القرارات التكتيكية.

وبإدماج المراحل الثلاثة للمراقبة نتحصل على الجدول التالي، علما أن الحدود بين كل خانة ليست فاصلة.

الجدول رقم3.1: قرارات التسيير ومستويات المراقبة

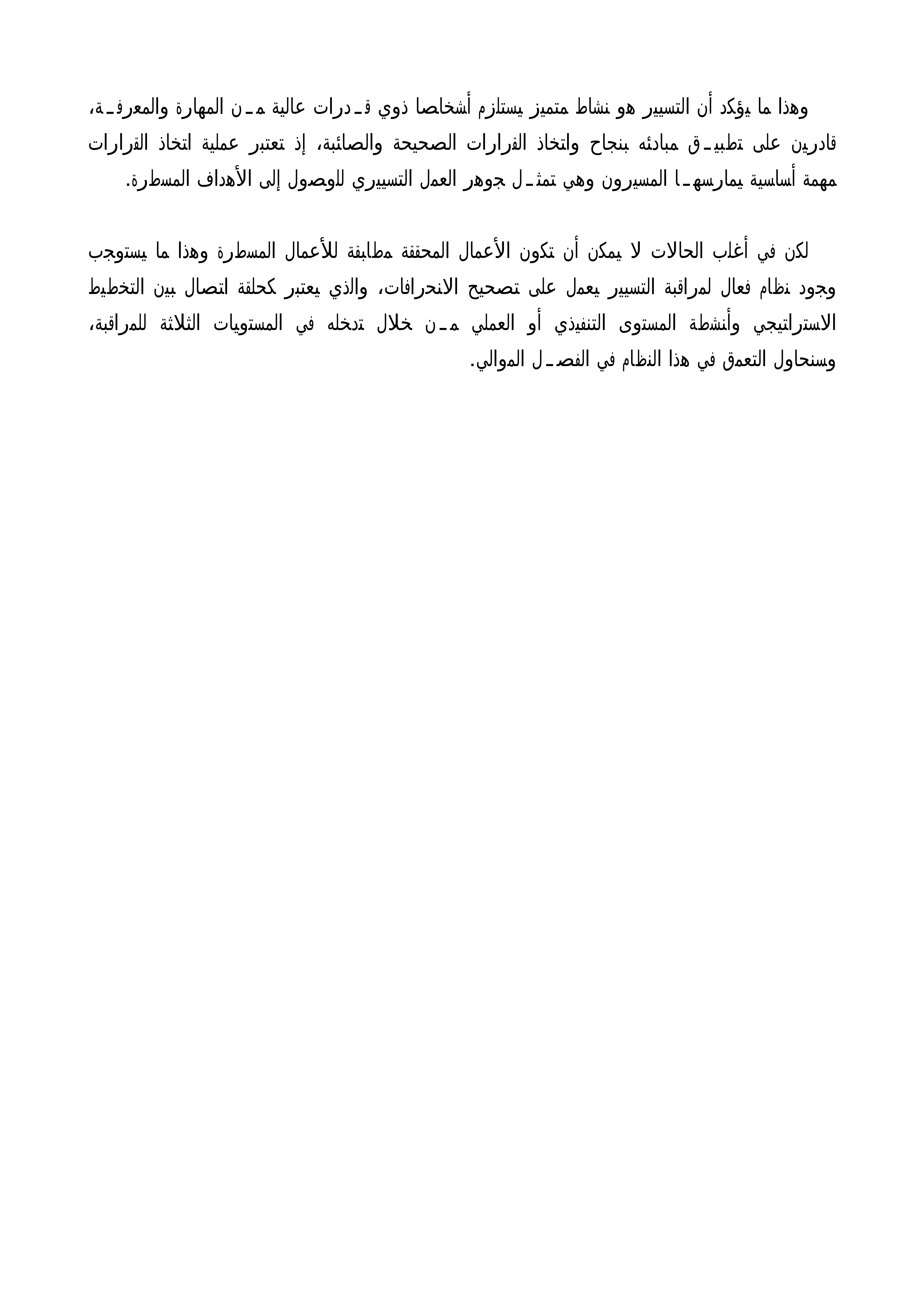


مستويات القرار / مسار المراقبة	استراتيجي	تكتيكي	تنفيذي أو عملي
• تحديد الغايات Finalisation • القيادة Pilotage • التقييم Evaluation	مراقبة استراتيجية ↔	مراقبة التسيير ↔	مراقبة التنفيذ

المصدر: **Claude Alazard, Sabine Sépari, Op cit, P 16.**

خلاصة:

يمكننا القول بأن التسيير يهتم بتحديد الأهداف وتحقيقها عن طريق توجيه وتنسيـ ـق العمل بين مجموعة الأفراد وتنمية قدراتهم، وتخطيط وتنظيم ورقابة عمليات التنفيذ للتأكد من اتجاهها نحو تحقيق الأهداف.

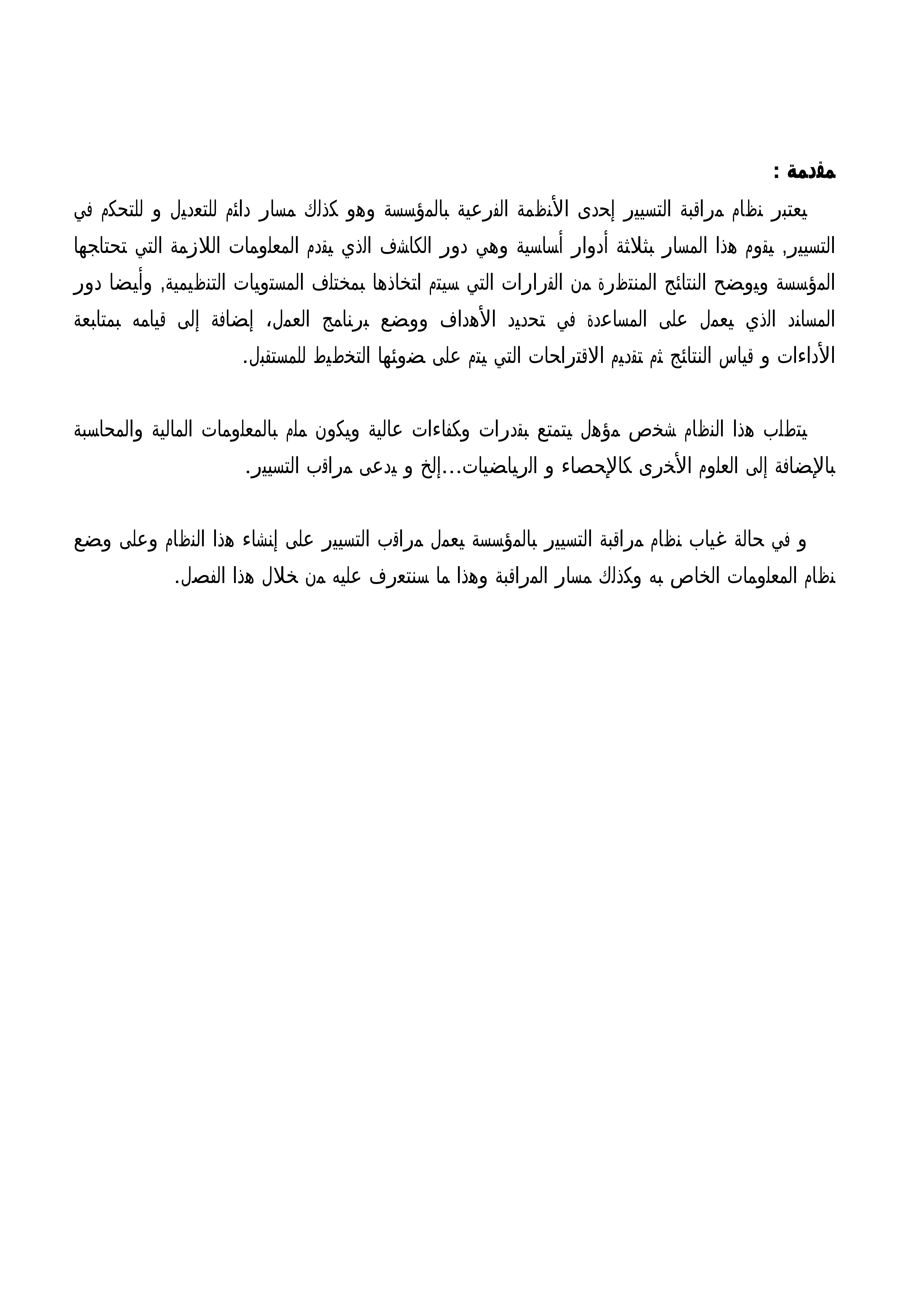


وهذا ما يؤكد أن التسيير هو نشاط متميز يستلزم أشخاصا ذوي قـدرات عالية مـن المهارة والمعرفـة، قادرين على تطبيـق مبادئه بنجاح واتخاذ القرارات الصحيحة والصائبة، إذ تعتبر عملية اتخاذ القرارات مهمة أساسية يمارسهـا المسيرون وهي تمثـل جوهر العمل التسييري للوصول إلى الأهداف المسطرة.

لكن في أغلب الحالات لا يمكن أن تكون الأعمال المحققة مطابقة للأعمال المسطرة وهذا ما يستوجب وجود نظام فعال لمراقبة التسيير يعمل على تصحيح الانحرافات، والذي يعتبر كحلقة اتصال بين التخطيط الاستراتيجي وأنشطة المستوى التنفيذي أو العملي مـن خلال تدخله في المستويات الثلاثة للمراقبة، وسنحاول التعمق في هذا النظام في الفصـل الموالي.

الفصل الثاني

دراسة نظام مراقبة التسيير



مقدمة :

يعتبر نظام مراقبة التسيير إحدى الأنظمة الفرعية بالمؤسسة وهو كذلك مسار دائم للتعديل و للتحكم في التسيير, يقوم هذا المسار بثلاثة أدوار أساسية وهي دور الكاشف الذي يقدم المعلومات اللازمة التي تحتاجها المؤسسة ويوضح النتائج المنتظرة من القرارات التي سيتم اتخاذها بمختلف المستويات التنظيمية, وأيضا دور المساند الذي يعمل على المساعدة في تحديد الأهداف ووضع برنامج العمل، إضافة إلى قيامه بمتابعة الأداءات و قياس النتائج ثم تقديم الاقتراحات التي يتم على ضوئها التخطيط للمستقبل.

يتطلب هذا النظام شخص مؤهل يتمتع بقدرات وكفاءات عالية ويكون ملم بالمعلومات المالية والمحاسبة بالإضافة إلى العلوم الأخرى كالإحصاء و الرياضيات...إلخ و يدعى مراقب التسيير.

و في حالة غياب نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة يعمل مراقب التسيير على إنشاء هذا النظام وعلى وضع نظام المعلومات الخاص به وكذلك مسار المراقبة وهذا ما سنتعرف عليه من خلال هذا الفصل.

المبحث الأول: ماهية مراقبة التسيير

تمهيد:

عرفت مراقبة التسيير تطورات عديدة, تزامنت مع كبر حجم المؤسسات و تنوعها ومع تطور و تعقد العملية التسييرية ككل.

فأصبحت اليوم إحدى الوسائل الضرورية لقيادة المؤسسة, من خلال مسارها الذي يتضمن تصحيح الأخطاء والانحرافات وتحسين أداء المؤسسة ككل وأيضا لما تحققه من ضبط في تسيير النشاطات و التنسيق فيما بينها.

المطلب الأول: تعريف مراقبة التسيير واستخراج خصائصها

بدأت التطورات الأولية في ميدان مراقبة التسيير في مرحلة الثورة الصناعية مع نهاية القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين, وتزامنت مع كبر حجم وحدات الإنتاج وتنوعها, فأصبح من الضروري تحديد المهام والمسؤوليات ووضع مراقبة على المنفذين. و إن كانت مبادئ و طرق التسيير قد ظهرت ما بين 1850 و1910 في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا, فإن تطبيقها بدأ تدريجيا مع تطور احتياجات المؤسسة أين وجد المسيرون أنفسهم في حاجة إلى مراقبة التسيير للمساعدة على اتخاذ القرارات.

و حتى بداية السبعينات من القرن الماضي, قامت المؤسسات الفرنسية الكبرى التي طبقت نظام مراقبة التسيير باتباع نموذج المؤسسات الصناعية الأمريكية الذي تميز بأنه:[1]

- مسار للتخطيط, و لتسيير الموازنات و مراقبتها.
- بنية سلمية مجزأة عموديا إلى مراكز مسؤولية.
- نظام قيادة يعتمد على المزدوجة (أهداف- وسائل).

بعد ذلك, أجبرت التحولات الداخلية والخارجية المؤسسات على إعادة النظر بصورة عميقة في هذا النموذج من حيث أهدافه, وسائله واستعمالاته.

و فيما يلي سنحاول عرض ملخص عن أهم المراحل التي مر بها مفهوم مراقبة التسيير :

[1] - Claude Alazard, Sabine Sépari, Op cit, P14.

الجدول رقم1.2: أهم مراحل تطور مفهوم مراقبة التسيير

تصور المؤسسة	تصور مراقبة التسيير
المقاربة الكلاسيكية	تميزت مراقبة التسيير في المقاربة الكلاسيكية بأنها قياسات كمية للفروقات بين التوقعات و الإنجازات الفعلية بهدف مجازاة المنفذين.
مدرسة العلاقات الإنسانية	مراقبة التسيير وفق مدرسة العلاقات الإنسانية هي وسيلة لتحفيز أفراد المنظمة.
المقاربة النظامية	تبدو مراقبة التسيير وفق هذه المقاربة كنظام جزئي يسمح بتنظيم التغذية العكسية اللازمة.

المصدر (بتصرف): Chaud Alzard, Sabine séparé, Op cit, PP 30-35.

و حتى يمكننا الوصول إلى تعريف شامل لمراقبة التسيير سنحاول إعطاء أهم التعاريف التي قدمها الكتاب و المتمثلة فيما يلي:

- ❖ عرفت مراقبة التسيير بأنها نظام يهدف إلى التحكم في التسيير, وبأنها تسمح للمؤسسة بالحصول على نظرة لنفسها لتضمن بقاءها و استمراريتها[1].
- ❖ وعرفAnthony مراقبة التسيير على أنها المسار الذي يتأكد من خلاله المسيرون من أنه تم الحصول على الموارد...و أنه تم استعمالها بفعالية و كفاءة من أجل تحقيق أهداف المنظمة [2].
- ❖ و قد أعطى Gervais تعريفا شبيها بالتعريف الذي قدمه Anthony لكنه أضاف ضرورة ملاءمة الموارد لأهداف المؤسسة, وضرورة انسجام النشاطات الجارية مع الاستراتيجية المحددة [3].
- ❖ أما المخطط العام الفرنسي, فقد عرف مراقبة التسيير على أنها مجموع الإجراءات المتخذة لتزويد المسيرين من مختلف المسؤولين بمعطيات رقمية و دورية تخص سير المؤسسة، وتؤدي مقارنة هذه المعطيات مع المعطيات السابقة أو المتوقعة إلى حث المسيرين على اتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة و السريعة كلما استدعى الأمر ذلك.[4]
- ❖ وذكرGuedj أن مراقبة التسيير تسمح للمنفذين(les exécuteur) ب:[5]
  - ✓ معرفة جوانب الضعف الداخلية و الخارجية.

---

[1]- Michel Charpentier, Philippe Grandjean, Secteur public et contrôle de gestion, Paris, Edition d'organisation, 1998, P21.
[2]- Robert Le Duff, Encyclopédie de la gestion et du management, Paris, Dalloz, 1999, P194.
[3]- Michel Gervais , Contrôle de gestion, 7éme Edition, Paris, Economica, 2000, P20.
[4]- Pierre Lauzel, Robert Teller, Contrôle de gestion et budjets, 8éme Edition, Paris, Dalloz, 1997, p14.

[5]- Nobert Guedj, Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise,3éme Edition, Paris, Edition d'organisation, 2000, P38.

- ✓ أن يكونوا في حالة يقظة.
- ✓ مراقبة اختياراتهم(وهذا يتضمن اتصال مستمر بين الميدان ومراقبة التسيير).
- ✓ تنسيق نشاطاتهم مع باقي المسؤولين.
- ✓ متابعة أفضل للعوامل الأساسية للنجاح.

- ❖ كما عرفت مراقبة التسيير بأنها تهدف إلى تصور ووضع أدوات معلوماتية حيز التنفيذ حتى تسمح للمسؤولين بتحقيق انسجام عام بين الأهداف, الوسائل, و النتائج [1].
- ❖ و يعرف Teller مراقبة التسيير بأنها مسار للمساعدة على اتخاذ القرار يسمح بالتدخل قبل, خلال وبعد الأداء, وهي أيضا نظام شامل للمعلومات الداخلية للمؤسسة تسمح بتحقيق المركزية, تلخص و تفسر مجموع المعطيات المرتبطة بكل نشاط من نشاطات المؤسسة[2].
- ❖ بينما يرى Schmidt مراقبة التسيير أنها مجموع الأعمال والإجراءات والوثائق الهادفة إلى مساعدة الإدارة العامة والمسؤولين العمليين في التحكم بأدائهم التسييري للوصول إلى الأهداف المحددة.[3]

و بعد الجمع بين مختلف التعارف السابقة تمكنا من التوصل إلى تعريف شامل وهو أن مراقبة التسيير هي مسار دائم للتعديل، تستهدف تجنيد الطاقات للاستخدام الأمثل للموارد و تصحيح الأخطاء و الانحرافات، وهي تسمح للمسؤولين والعاملين بالتحكم في أدائهم التسييري من خلال المعلومات التي توفرها لهم والتي تساعدهم على اتخاذ القرارات الصحيحة بغرض الوصول إلى تحقيق الأهداف المسطرة بكفاءة وفعالية وبصورة ملائمة ومنسجمة مع الاستراتيجية المحددة, وبالتالي فهي نظام للتحكم في التسيير ككل.

من هذا التعريف الأخير سنحاول استخراج الخصائص التي يتميز بها نظام مراقبة التسيير :

1- إن مراقبة التسيير هي مسار دائم للتعديل:

يعرف المسار بأنه مجموعة الأحداث أو النشاطات المرتبطة فيما بينها من حيث الزمان والمكان والتي تؤدي إلى تحقيق نتيجة مشتركة معينة[4].

يتم من خلال هذا المسار التأكد من أن الموارد والطاقات قد حصلت واستعملت بكل فعالية وكفاءة, ويسمح هذا المسار بالتدخل قبل, خلال, وبعد الأداء.

---

[1] - Jean- Pierre jobard, Pierre Gregory, Gestion, Paris, Dalloz, 1995, P 601 .

[2] - Robert Teller, Le contrôle de gestion « pour un pilotage intégrant stratégie et finance », Paris, Management société, 1999, P8.

[3] - عقون سعاد, " محا ولة تصميم نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية", رسالة ماجيستير, جامعة الجزائر,2001-2002, ص 52.

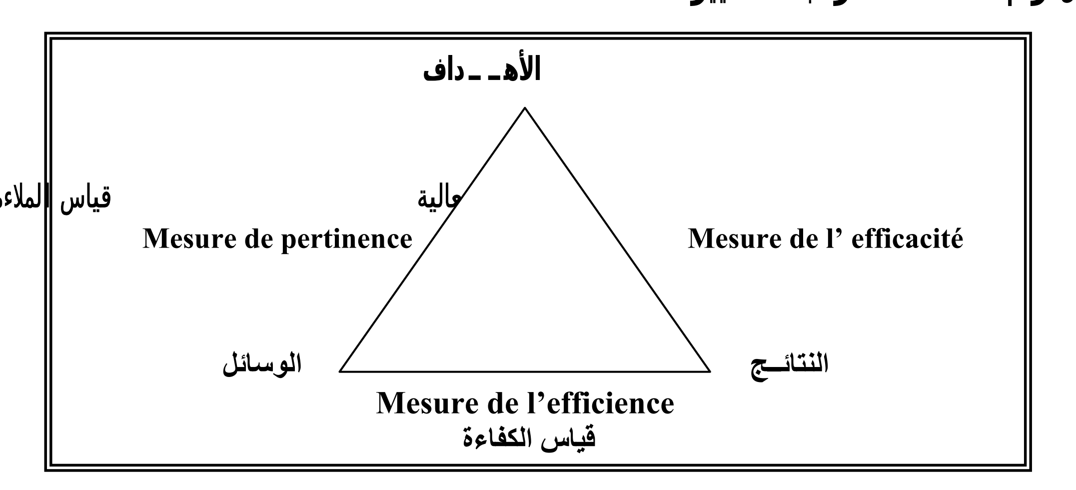
[4] - Henri Bouquin, Op cit, P21.

هذا يعني أن مراقبة التسيير تسمح بالقيادة الأمامية للأداء عن طريق التسيير التقديري له ومن أمثلة ذلك نجد الموازنات التقديرية، كما تسمح بالقيادة المتزامنة للأداء و كذلك القيادة الخلفية وهذا باستخدام لوحات القيادة و المحاسبة التحليلية.

2- العلاقة بين الوسائل والأهداف والنتائج هي قاعدة مراقبة التسيير:

لكل مؤسسة أهداف ووسائل توظفها لتحقيق النتائج المرجوة في نهاية المسار و تعمل مراقبة التسيير على اكتشاف هذه العلاقة كما هو مبين:[1]

الشكل رقم1.2: مثلث مراقبة التسيير



المصدر: Michel Charpentier, Philippe Grandjean, Op cit, P29.

أ- العلاقة بين (الأهداف - الوسائل):

يتم التفكير في الأهداف والوسائل بصورة متزامنة ومترابطة, فمن جهة تشكل الوسائل المتوفرة لدى المؤسسة في زمن معين عائقا ينبغي أخذه بعين الاعتبار عند وضع الأهداف قصيرة المدى, فحتى يمكن تجسيد الأهداف المحددة لابد أن يكون لها احتمال كبير لتحقيقها بالوسائل المتاحة.

ومن جهة فإن تجزئة الأهداف العامة للمؤسسة إلى أهداف فرعية و توزيعها على مختلف مراكز اتخاذ القرار للمؤسسة لا يمكن أن يتم بصورة مستقلة عن الوسائل المتاحة فالمسؤول عن منتوج معين يلتزم باحترام هدف البيع الذي يتم تحديده, إذا وضع تحت تصرفه الغلاف المالي اللازم لذلك (فيما يخص مصاريف النقل, الإشهار...). وبالتالي فان العلاقة بين الأهداف والوسائل تطرح مشكلا مضاعفا للملاءمة:

---

[1] - P.L Bescos et autres, Contrôle de gestion et management, 4ème Edition, Paris, Edition Montchréstien, 1997, P38.

❖ **على المدى القصير:** الملاءمة بين الأهداف والوسائل المتاحة أو القابلة للاستعمال في وقت قصير.

❖ **على المدى الطويل:** الملاءمة بين الوسائل المستغلة من أجل تحقيق الاختيارات الاستراتيجية, وهذه الأخيرة تتطلب أهدافا أبعد.

ب- العلاقة بين (الأهداف - النتائج):

تتضمن المرحلة الموالية مقارنة النتائج المحققة مع الأهداف المبدئية لتقييم مدى تحقق هذه الأخيرة, ومن خلال هذه المقارنة يمكننا تقييم مدى فعالية نشاطات المؤسسة, أي قدرة المؤسسة على تحقيق الأهداف المسطرة ويوصف المسؤول الذي يحقق هدفه بالفعالية. فالفعالية إذن هي القدرة على تحقيق الأهداف المسطرة.[1]

ج- العلاقة بين (الوسائل- النتائج):

يؤدي تحديد الأهداف وتوفير النتائج إلى اعتماد مسارات معينة للنشاط من أجل تحقيق النتائج المسطرة, والمشكل الذي سيطرح لاحقا هو تقييم إذا ما كانت النتائج المحققة كما ضبطت وفق نظام القياس المتاح يمكن اعتبارها مرضية بالنظر إلى الوسائل المستعملة.

و السؤال المطروح هو: هل حققت النتائج بأقل موارد ممكنة ؟

وفي الأخير يمكننا القول أن مهمة مراقبة التسيير هي الربط بين القمة والقاعدة بهدف تحقيق الفعالية, الكفاءة والملاءمة, ويقصد بالفعالية التمكن من تحقيق الأهداف المسطرة, أما الكفاءة فهي تحقيق هذه الأهداف بأقل موارد ممكنة(من حيث التكاليف و الوقت...)، أما الملاءمة فهي توافق الأهداف مع الموارد المستخدمة لتحقيقها.[2]

3- تساعد المسؤولين والعاملين على التحكم في أدائهم التسييري:

أشار التعريف الذي قدمه المخطط العام الفرنسي فيما يخص نظام مراقبة التسيير أنه يهتم بتزويد المسيرين ومختلف المسؤولين بالمعلومات اللازمة, والناتجة عن المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية وعن حالة السوق والمحيط الخارجي[3] والتي تساعدهم على التحكم في أدائهم وعلى اتخاذ القرارات.

لكن مصطلح مراقبة التسيير (Contrôle de gestion) هو ترجمة عن اللغة الإنجليزية لمصطلح (Management control), وكلمة " Control" في اللغة الإنجليزية معناها أقرب إلى"التحكم Maîtrise" أكثر من" المراقبة Contrôle" بالفرنسية, وهذا لأن مصطلح "Contrôle" في اللغة الفرنسية يرتبط بمعنى

---

[1]-Hacheette, Le dictionnaire francais, Alger, Edition Algerienne, 1993, p546.
[2] - Robert Teller, Op cit, p10.
[3]- Michel Gervais, (2000), Op cit, p9.

الزجر والمنع "Répression" أكثر منه بمعنى الحمـ ـاية "Protection", وهو ما يجعل المسؤولين والعمال يتعاملون بتحفظ مع مراقب التسيير مما يحول دون مصداقية المعلومات وحسن سيرها.[4]

وعليه فعلى مراقب التسيير أن يبذل جهده لإقناع العاملين بأن مراقبة التسيير تهدف إلى التحكم في التسيير وليس المراقبة بمعنى العقاب حتى يكسر الحواجز التي تحول دون حرية سير المعلومات ومصداقيتها.

كما عليه أن يتأكد من أن الأهداف المسطرة معقولة ومقبولة وأن الوسائل المسخرة لها ملائمة لتحقيقها حتى يتم التوصل إلى النتائج المطلوبة وفقا للاستراتيجية المسطرة, فتصبح بذلك عملية قياس النتائج و تحليل الانحرافات منطقية يرتاح لها الأفراد و يقتنعون بأنها أحسن وسيلة للحكم على أدائهم و تحسينه.

المطلب الثاني: أهداف نظام مراقبة التسيير

تهدف مراقبة التسيير كما رأينا سابقا إلى التحكم في أداء الأفراد والمؤسسة ككل وذلك عن طريق محاولة تحقيق الأهداف التالية :

- الربط بين الاستراتيجية والمستوى التنفيذي :

سبق وأن تطرقنا إلى تعريف Anthony الذي يرى بأن مراقبة التسيير هي مسار يتأكد من خلاله المسيرون من أنه تم الحصول على الموارد و تم استعمالها بفعالية و كفاءة من أجل تحقيق أهداف المنظمة.

أكمل Anthony تعريفه بتوضيح العلاقة بين مراقبة التسيير والاستراتيجية حيث أشار بأن مراقبة التسيير هي المسار الذي يسمح للمسيرين بالتأثير على الأعضاء الآخرين للمؤسسة من أجل تطبيق الاستراتيجية.

و من هذا التعريف يمكن استخراج نمطين من الآليات:

- ❖ مراقبة التسيير آلية لتنسيق القرار Mécanisme de coordination de la décision
- ❖ مراقبة التسيير آلية للتنشيط Mécanisme d'animation.

الجدول رقم2.2 : مراقبة التسيير آلية للتنسيق والتنشيط

آلية لتنسيق القرار	آلية للتنشيط
الهدف هو جعل نظام اتخاذ القرار أكثر فعالية و ذلك من خلال تنسيق أفضل لمراحل و إجراءات تخصيص الموارد.	الهدف هو التأثير على سلوك الأعضاء في الاتجاه المنتظر من طرف المؤسسة, وهو يتعلق بالجوانب الإنسانية (إقناعهم , مكافأتهم, تحفيزهم, تعليمهم)

المصدر: Robert Teller, Op cit, p09

[4] -Michel Charpentier, Philippe Grandjean, Op cit, P21.

أشار أيضا Geudj أن الاستراتيجية ليست مجرد تحديد فقط إنما كذلك تنفيذ جيد و هذا ما توضحه المعادلة التالية[1]:

الاستراتيجية = تحديدها + تنفيذها

لهذا و مع ظروف المحيط المتغير لم يعد من الممكن تحديد استراتيجية المؤسسة من دون أن تكون هناك متابعة يومية لتنفيذها, وهذا لكي يكون باستطاعة المؤسسة التراجع واتخاذ القرارات المناسبة.

الاستـراتيجيـة
مراقبة و متابعة ←
↓
التنفيذ

وبالتالي تتضمن مراقبة التسيير الربط بين النوايا الاستراتيجية لمتخذي القرارات و نشاطات المنفذين (إطارات, موظفين, بائعين, عمال) و ذلك بالحرص على تبليغ الأوامر بصرامة و التأكد من تنفيذها.[2]

كما أن تجزئة مراقبة المؤسسة إلى ثلاث نظم جزئية للمراقبة, تسمح بتحديد دقيق لدور مراقبة التسيير, فهي تندرج بين الخيارات الاستراتيجية والنشاطات اليومية, أي أنها بمثابة وسيط بينهما و هذا ما يوضحه الجدول الموالي :

الجدول رقم 3.2: الدور الوسيطي لمراقبة التسيير

التخطيط الاستراتيجي	مراقبة التسيير	المراقبة التنفيذية
يهدف التخطيط الاستراتيجي إلى تحديد أهداف المؤسسة والموارد اللازمة لتحقيقها. تحدد فيما بعد سياسات الحصول و تحويل استعمال هذه الموارد. وتترجم هذه السياسات إلى مخططات وموازنات تكون محل دراسة و متابعة باستمرار.	**مراقبة التسيير كوسيط**	يتم تنظيم وتسيير المهام المتكررة عن طريق المراقبة التنفيذية أو مراقبة المهام, التي تسمح بالتأكد من أهم المهام قد أنجزت بكفاءة و فعالية. تحدد هذه المراقبة الإجراءات الروتينية, كما تحدد غالبا الآليات التي تسمح بتعظيم المهام المتكررة.

المصدر: Robert Teller, Op cit, P 09

---

[1]- Op cit, P54.

[2]- Jean-Louis Malo, Jean- Charles Mathes, L'essentiel du contrôle de géstion, 2ème Edition, Paris, Edition d'organisation, 2000, p10.

وعليه فإن الدور الأساسي لمراقبة التسيير هو مساعدة الإدارة على قيادة أفضل للاستراتيجية وهذا من خلال متابعة تنفيذها, هذا ما يستلزم ضرورة إطلاع ومعرفة مراقب التسيير بالاستراتيجية حتى يتمكن من توفير المعلومات اللازمة التي تمتد من دراسة المحيط إلى غاية مؤشرات الأداء لضمان التنفيذ الناجح للاستراتيجية المحددة.

- **تصميم نظام للمعلومات :**

يعمل مراقب التسيير عند وصوله للمؤسسة على إقامة نظام للمعلومات خاص به، يسمح هذا النظام بتزويد مختلف المسؤولين بالمعلومات الضرورية (المعلومات المحاسبية، المعلومات عن حالة السوق...) التي تساعدهم على اتخاذ القرارات.

يعرف Lucas نظام المعلومات بأنه "مجموع الإجراءات المنظمة التي تسمح بتقديم المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار و/ أو مراقبة المنظمة"[1].

و يجب على نظام المعلومات أن يسمح بمعرفة الحاضر والمستقبل كما يجب أن يكون: متكيفا مع طبيعة (حجم, هيكلة) المنظمة، و فعالا (العلاقة بين الجودة و التكاليف).

وبالتالي يسعى مراقب التسيير إلى توفير الخصائص والشروط السابقة في نظامه، لذلك فهو في حاجة إلى معلومات تتصف بالدقة، الشمولية و المصداقية [2].

وإذا ما أردنا تمثيل نظام المعلومات لمراقبة التسيير بمدخلاته ومخرجاته والتحويلات الحاصلة به فإننا نجد ما يلي:

- **تتمثل المدخلات في:** تكاليف وإيرادات المحاسبة العامة و معطيات أخرى للمحاسبة التحليلية, التدفقات المالية الخارجية و الداخلية إضافة إلى المدخلات الأخرى(الاستراتيجية، التسويقية...).
- **تتمثل المعالجة في:** الإجراءات المحاسبية, وضع الموازنات, حساب التكاليف و الفروقات.
- **أما المخرجات فتتمثل في:** الموازنات, المخططات, التكاليف, الفروقات...الخ

و بالتالي يمكننا تمثيل نظام المعلومات لمراقبة التسيير بالشكل التالي:

الشكل رقم2.2: نظام المعلومات لمراقبة التسيير.

المدخلات	المعالجة	المخرجات
- عناصر التكاليف ←	– قواعد المحاسبة	← - التكاليف
- معطيات مالية ←	- إجراءات الموازنات	← - الموازنات
- معطيات اقتصادية ←	- إجراءات خاصة	← - المؤشرات
- معطيات مادية ←		
- معطيات كمية و نوعية ←		

---

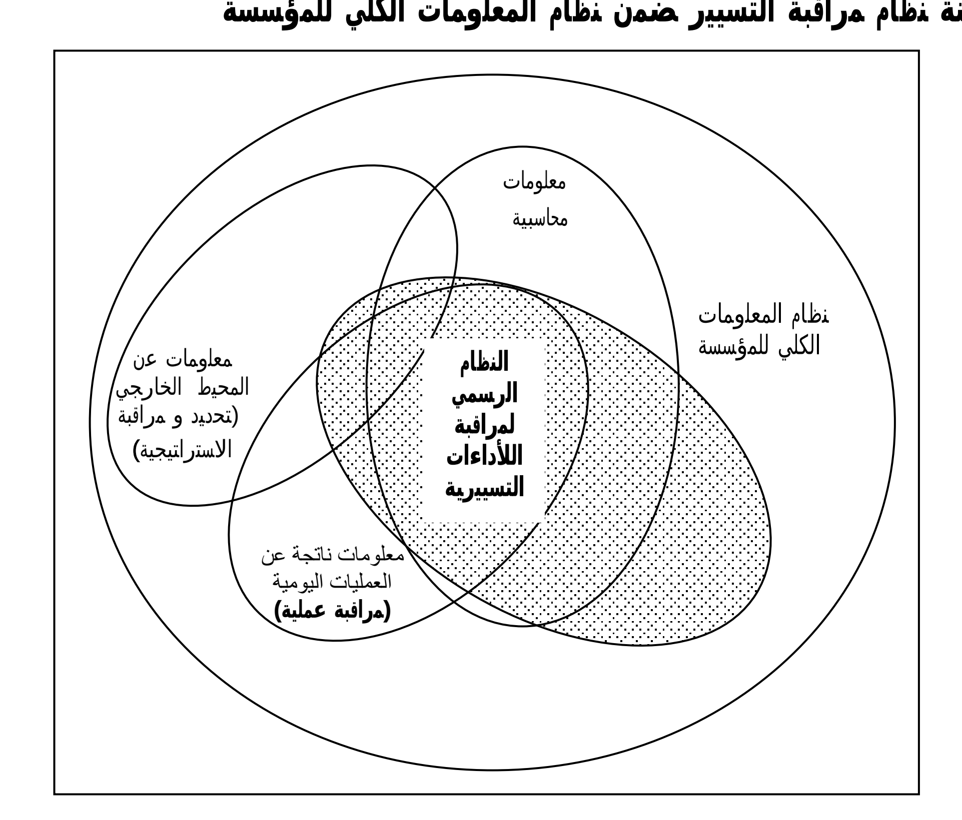
[1]-Claude Alzard, Sabine Sépari, Op cit, p86.

[2] – Pierre Laurent Bescos, Carla Mendoza," les besoins d'informatios des managers sont-ils satisfaits ?", la revue francaise de gestion , n°121, oct-nov, 1998, P 118.

المصدر: Claude Alzard, sabine sépari, Op cit, P 89

و بالتالي يعتبر نظام مراقبة التسيير أداة أساسية لتقديم المعلومات الأساسية و المختلفة للإدارة العامة ولرؤساء المصالح, وهو يحتل قلب المؤسسة لكنه يبق يمثل جزءا من نظام المعلومات الكلي للمؤسسة كما هو مبين في الشكل الموالي.

الشكل رقم3.2: مكانة نظام مراقبة التسيير ضمن نظام المعلومات الكلي للمؤسسة



المصدر: Michel Gervais, (2000), Op cit, P 09

وفي الأخير وحسب وجهة نظر مراقب التسيير فإن تصميم نظام المعلومات يطرح مشكل تقلبات المحيط, كما يطرح نوعين من المشاكل الرئيسية وهما:

- تعريف وتحديد العوامل الأساسية للنجاح والتي ينبغي متابعتها عن قرب لضمان تقليص كمية المعلومات والرفع من ملاءمتها.
- وضبط نظام تحذير مبكر أو آلية مراقبة تسمح للمؤسسة بالتصرف ضمن آجال مقبولة.

- **المساهمة في تصميم هيكلة المؤسسة:**

لمراقبة التسيير مسؤوليات أخرى, فلها مهمة المساهمة في تصور هيكلة المؤسسة على أساس اللامركزية الفعالة.

إن وضع نظام لمراقبة التسيير يفترض هيكلة معينة للمؤسسة وخصوصا يفترض توزيعا لمراكز المسؤولية.

فمركز المسؤولية هو وسيلة تسمح بهيكلة المؤسسة وبتحفيز المسؤولين على التسيير طبقا لإستراتيجية المؤسسة، كما تسمح بتقييم مدى تطور كل مركز, وبالتالي فإن مركز المسؤولية هو وحدة تنظيمية مرخص لها باختيار الأهداف والوسائل المستعملة والمناسبة لتحقيق هذه الأهداف.[1]

ويمكن التمييز بين عدة أنواع من مراكز المسؤولية و هي:

- مراكز التكاليف (Les centres de coûts)
- مراكز المصاريف (Les centres de frais)
- مراكز رقم الأعمال (Les centres de chiffre d'affaires)
- مراكز الأرباح (Les centres de profits)
- مراكز المردودية أو الاستثمارات (les centres d'investissements)

و هي ملخصة في الجدول التالي:

الجدول رقم4.2: أنواع و خصائص مراكز المسؤولية

مراكز التكاليف	مراكز المصاريف	مراكز رقم الأعمال	مراكز الأرباح	مراكز الاستثمارات
مراكز التكاليف هي بمثابة مصالح أو مديريات تهتم فقط بالنشاطات التي ينجم عنها تكاليف. و المسؤول على هذه المراكز ليس له في الواقع أي سلطة على مستوى المبيعات أو الاستثمارات أو الأرباح إنما يعمل على إنتاج الكميات اللازمة من المنتجات وفق الجودة المحددة	يتم إنشاء مراكز المصاريف عندما يكون قياس الفعالية سيئ و هذا عندما يصعب تحقيق التوازن بين مستوى التكاليف المدفوعة و النتائج المحققة. فالتكاليف في هذه الحالة تكون تحت المراقبة الدقيقة لمسؤول المركز.	تستعمل مراكز رقم الأعمال أو مراكز الإيرادات لنوع معين من النشاطات مثل: الوكالات التجارية، هذه المراكز ليست للتحكم في أسعار البيع و لا تكاليف التوزيع, إنما لتحسين النتائج على رقم الأعمال المحقق فقط.	مراكز الأرباح هي مصالح أو مديريات أين يمكن للمسؤول أن يربط أو يوافق بين أفضل التكاليف و الإيرادات. فيتم إلقاء مسؤولية النتيجة الصافية المحققة على عاتق هذا المسؤول و هذا ما يسمح له بمراقبة سعر البيع, حجم المبيعات و تكلفتها في وقت واحد و بصفة	مراكز الاستثمارات هي مراكز أين يكون المسير مسؤولا عن أهمية بعض الأصول أو الموجودات المستعملة: فهو يسعى إلى الجمع بين تحقيق هدفين في آن واحد هما تحقيق أحسن الأرباح في الحاضر و السعي لتنمية الأرباح في المستقبل عن طريق الاستثمارات. فمراكز الاستثمارات إذن هي مراكز للأرباح ذات مسؤولية إضافية هي التحكم في الاستثمارات.

[1] - Robert Teller, Op cit, p15.

وبأقل تكلفة			عامة تتم مراقبة هذا المركز من خلال جدول حسابات النتائج و التكاليف المعيارية.	يتمتع مسؤول هذا المركز باستقلالية واسعة و هدفه هو تعظيم مردودية الاستثمارات (أي معدل الربح) أو الفوائد المتبقية (الفوائد الصافية مطروح منها تكلفة استعمال رأس المال)

المصدر: Pierre Lauzel, Robert Teller, Op cit, p19

- **تحقيق اللامركزية :**

و على إثر ما سبق يعتبر نظام مراقبة التسيير وسيلة قوية لتحقيق اللامركزية ذلك لأنه يسمح ب:[1]

- تخطيط النشاطات على مستوى المؤسسة في مجموعها و كذلك على مستوى كل مركز من مراكز المسؤولية.
- يسند لكل وحدة أو هيئة الأهداف المراد تحقيقها و الوسائل اللازمة لذلك.
- إنشاء آلية مراقبة من خلال متابعة الإنجازات, بحيث تسمح لكل مركز باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.
- تمنح للمستويات السلمية العليا ضمان أكبر لتحقيق الكفاءة والفعالية في التسيير.

فاللامركزية ليست مجرد موضة أو فلسفة للتسيير ولكنها أيضا تلبية لاعتبارات أو متطلبات تطبيقية مثل:

* تحديد مكان اتخاذ القرار أين تتجمع أكبر الكفاءات(توفر المعلومات, المعرفة بالميدان, خبرة الأفراد).
* تقليص الفترة اللازمة لإجابة المؤسسة بتقليص مسار اتخاذ القرار.
* مشاركة أكبر عدد من الأفراد في المسؤولية و بالتالي تحفيزهم.

و حيث تكون اللامركزية ممكنة ومرغوب فيها, يقوم نظام مراقبة التسيير بتعديل طبيعة الإشراف المطبق, فالمسؤول الأعلى لم يعد في حاجة إلى متابعة كل نشاطات مساعديه بالتفصيل, إنما عليه أن يتحقق فقط من سلامة تأسيس هذه النشاطات من خلال النتائج المحققة وبالتالي يشكل نظام مراقبة التسيير آلية قوية للتنظيم, تضمن مسؤولية مختلفة الأطراف و المسؤولين و تنسق بين نشاطاتهم.

---

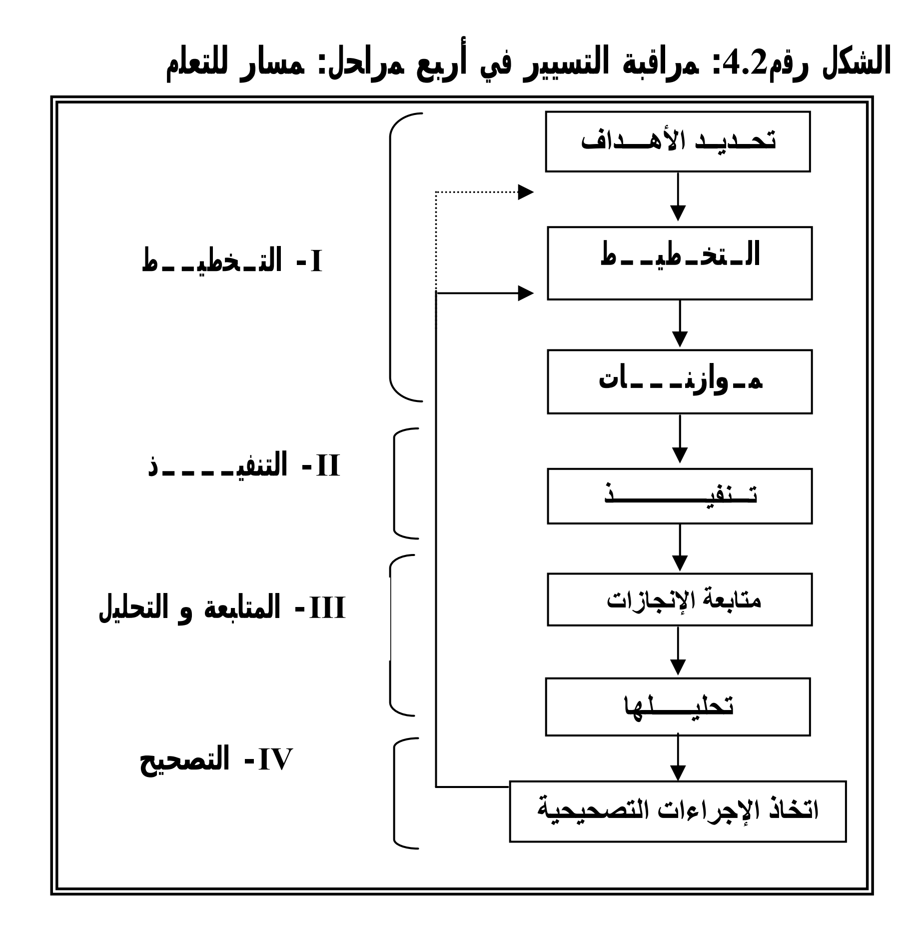
[1]- P.L Bescos et autres, Opcit, P76.

المطلب الثالث: مسار مراقبة التسيير

يمكن النظر إلى نظام مراقبة التسيير على أنه مسار أو حلقة تفترض الإثراء والتعلم تدريجيا (Suppose l'Enrichissement et l'Apprentissage Progressifs).

هذا المسار عبارة عن حلقة متكونة من أربع مراحل كما هي موضحة في الشكل الموالي:

الشكل رقم4.2: مراقبة التسيير في أربع مراحل: مسار للتعلم



المصدر: Helene Loning, Le contrôle de gestion Paris, Dunod, 2003, P03.

إن مرحلة التخطيط من ناحية تحديد الأهداف والتسيير التنبئي تكون متبوعة بمرحلة التنفيذ أو الإنجاز, حيث تسجل النتائج بعناية ثم تحلل لكي يتم اتخاذ الإجراءات التصحيحية للأعمال التي تم التخطيط لها و سنحاول شرح و تبسيط هذه المراحل الأربعة فيما يلي:[1]

المرحلة 01: التخطيط (La Planification)

تسمح هذه المرحلة بالانتقال من الغايات إلى الأهداف المحددة القابلة للتنفيذ و ذلك بتصميم مخططات تسمح بتنفيذها.

[1]- P.L Bescos et autres, Op cit, P22.

الشكل رقم5.2: دورة التخطيط



المصدر:P.L Bescos et autres, op cit, p22

يقوم مراقب التسيير في هذه المرحلة بتقديم المعلومات اللازمة لإدارة المؤسسة والتي تساعد المديرين على وضع استراتيجية طويلة المدى يتم تقسيمها فيما بعد بمساعدة مراقب التسيير إلى المدى المتوسط (3-5) سنوات وأيضا المدى القصير (< سنة) عن طريق ما يسمى بالموازنات حيث تسمح هذه الأخيرة بتحقيق الأهداف القصيرة الأجل.

المرحلة 02: التنفيذ (l'exécution)

مرحلة التنفيذ هي المرحلة الموالية لمرحلة التخطيط, فبعدما يتم التخطيط لما تريد المؤسسة أن تحققه, تبدأ مرحلة التنفيذ وهي تطبيق المخططات التي تم إعدادها على أرض الواقع للوصول إلى الأهداف المحددة.

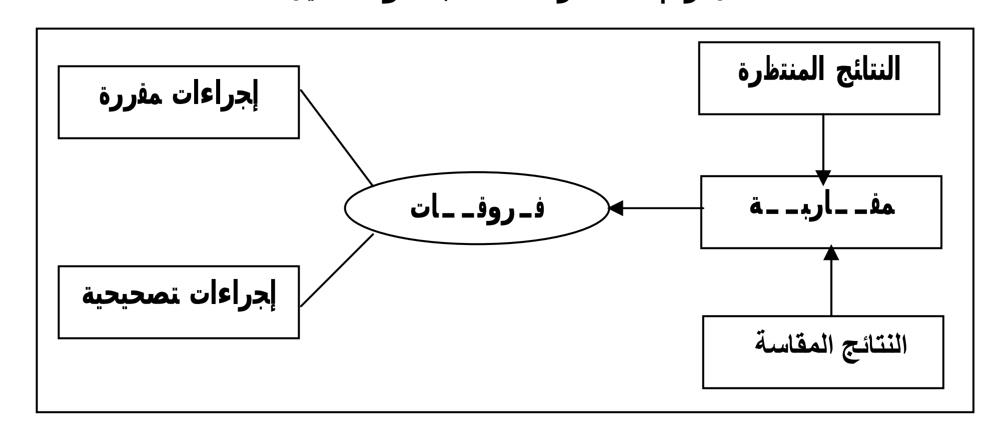
المرحلة 03: المتابعة و التحليل (Le suivi et l'analyse)

إن النشاطات المخطط لها تعطي نتائج تعتمد جزئيا على الظروف المحيطة و بالتالي يصعب تحليل هذه النتائج مما يستوجب ضرورة وجود "نظام للقياس". ففي الواقع لا يمكن معرفة النتائج المتحصل عليها بصورة مباشرة, أي أن تحديدها يتطلب وضع مؤشرات, و مجموع المؤشرات المعتمدة في النهاية من أجل وصف واقع النتائج تشكل " نظام القياس".

إن الهدف من هذه المرحلة هو مقابلة و مقارنة النتائج المقاسة بتلك المنتظرة أو المتوقعة, وكذا تحليل الفروقات التي لا يمكن تفاديها لتحديد فيما إذا كانت تشكل انحرافا بالنسبة لمخطط النشاط وهذا يتضمن اتخاذ إجراءات تصحيحية, أو ببساطة إذا كانت هذه الفوارق تندرج ضمن المجال المحدد والمقبول لأي عمل تنبئي.

وبالتالي فإن هذه المرحلة تمثل مراقبة أولية, وهي تنظيم يسمح بالتأكد من أن المؤسسة تتوجه بصورة جيدة نحو الأهداف المنتظرة.

الشكل رقم6.2: مرحلة المتابعة و التحليل



P.L Bescos et autres, op cit, p24:المصدر

المرحلة 04: الإجراءات التصحيحية (Les actions correctives)

تتطلب الانحرافات الخارجة عن المجال المقبول للعمل التنبئي ضرورة إتخاذ إجراءات تصحيحية, هذه التصحيحات تتم في غالب الأحيان على الأعمال الواجب القيام بها أي طريقة التنفيذ, أو على الوسائل التي ينبغي توفيرها وكيفية استعمالها, كما يمكن أن تتم هذه التصحيحات في الحالات القصوى على الأهداف والغايات في حد ذاتها والتي تستوجب إعادة النظر فيها.[1]

في هذه المرحلة يقوم مراقب التسيير بتقديم التوصيات والاقتراحات الواجب اتخاذها فقط فهو غير مسؤول عن اتخاذ القرارات بهذا الشأن لأن هذه الأخيرة لا تندرج ضمن صلاحياته.

يسمح هذا المسار بمساعدة المسؤولين وأفراد المؤسسة على تحسين أدائهم من خلال مختلف المراحل السابقة, فهو وسيلة لتحليل الانحرافات والبحث عن أسبابها وبالتالي يستطيع هؤلاء المسؤولين والأفراد التعرف على أخطائهم وتحسين أدائهم في المستقبل. وعليه فإن مسار مراقبة التسيير يهدف إلى التدريب والتعليم و إلى تحسين جودة العمل التسييري ككل.

ويتم عادة في مراقبة التسيير إنجاز تشخيص مختصر حول مسار المراقبة بالمؤسسة, للتأكد من أن هذا المسار لا يهمل ولا يغفل عن أية مرحلة, غير أن هذا المسار يمكن أن يكون مميزا لدى بعض الشركات مثل الشركات الصغيرة التي تكون في مرحلة التوسع والنمو وبالتالي تركز أكثر على المرحلة الأولى والثانية من المسار(التخطيط والتنفيذ)على حساب الوقت الخاص بالتحليل وأيضا التأني الضروري للتعلم وهذا ما يؤدي إلى تكرار نفس الأخطاء

[1] – Helene Loning, op cit, p 4.

المطلب الرابع : علاقة مراقبة التسيير بكل من الرقابة الداخلية والخارجية

للتعرف على هذه العلاقة لا بد من التطرق إلى مفهوم الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية.

أ- الرقابة الداخلية (Le Contrôle Interne)

❖ يمكن تعريف الرقابة الداخلية على أنها نظام عام للتسيير, يهدف إلى تحقيق الاحترام الصارم للإجراءات والقوانين والنظم العامة للمؤسسة[1].

❖ كما تعرف على أنها مجموع الإجراءات وطرق العمل التي تحددها إدارة المؤسسة بهدف تحقيق الأهداف المسطرة و للتأكد مما يلي:[2]

- أن الأعمال تسير بصورة فعالة و منتظمة في حدود سياسة المؤسسة.
- أن أصول المؤسسة محفوظة.
- أن المخالفات والأخطاء تم اكتشافها
- أن الوثائق المحاسبية صحيحة و كاملة.
- أن المعلومات المالية ذات المصداقية قد تم إعدادها في الآجال المحددة.

و ترتكز الرقابة الداخلية على ثلاثة مبادئ أساسية هي:[3]

- الفصل بين المهام.
- التحديد الدقيق للمسؤوليات.
- نظام مراقبة متبادل للمهام.

تعتبر الرقابة الداخلية إحدى الشروط الأساسية للدقة والانتظام ولمصداقية الحسابات, وهي تحدد كذلك درجة الثقة التي يمكن أن نوليها للمعلومة المحاسبية والتي يحتاجها مراقب التسيير عند تصميمه لنظام المعلومات. وبالتالي فان توفر أو عدم توفر نظام الرقابة الداخلية هو من الأولويات التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند تصور نظام لمراقبة التسيير, لأنه من الخطر تصور هذا الأخير بمعزل عن الأول.

ب- الرقابة الخارجية (Le Contrôle Externe)

تتم الرقابة الخارجية من طرف شخص كفء ومستقل عن المؤسسة, وذلك لإبداء رأيه حول انتظام و مصداقية الميزانية و حسابات النتائج للمؤسسة.

يقوم محافظ الحسابات بإجراء اختبارات المطابقة (Teste de conformité) و ذلك بهدف الحصول على ضمان مقبول وليس مطلق على أن الرقابة الداخلية التي توضع بها درجة معينة من الثقة هي فعالة, وبالتالي يحدد على أساسها درجة التعمق في فحصه للحسابات.

---

[1] - A.Hamini, l'audit comptable et financier, Alger, Berti Editions, 2001, P05.

[2] - Pierre Lauzel, Robert Teller , Op cit, P21.

[3] - A. Hamini, Op cit, P06.

و تعتبر الملاحظات التي يقدمها المراقب الخارجي في تقريره خلال فترة المراقبة (أخطاء, إغفال أو إهمال, تقديم غير دقيق, اختلاف في الآراء) دلالة على عدم انتظام ومصداقية المعلومات المالية للمؤسسة. وبالتالي فإن هذا التقرير هو نقطة أساسية لاطمئنان مراقب التسيير للمعلومات المالية المقدمة له.

المبحث الثاني : مراقب التسيير داخل المؤسسة

تمهيد :

تعتبر مهمة مراقب التسيير مهمة خاصة لعدة اعتبارات, وهي أكثر غموضا باعتبار أن مفاهيم مختلفة توكل لها مهام مختلفة, فنلاحظ مثلا أن المرور من رقابة التسيير المالي إلى رقابة التسيير الاستراتيجي لها انعكاسات على طريقة عمل المراقب, أي دوره و تأثيره و الكفاءة التي يجب أن تتوفر فيه و بالتالي سنحاول في هذا المبحث التعرف أكثر إلى المواصفات المطلوبة في مراقب التسيير وإلى موقعه في المؤسسة و مختلف مهامه, و كذلك إلى الصعوبات التي يواجهها في عمله.

المطلب الأول : التكوين و المواصفات المطلوبة في مراقب التسيير

أ- التكوين المطلوب في مراقب التسيير

إن القاعدة الأساسية في تكوين مراقب التسيير تتضمن بصورة عامة المحاسبة والمالية, لكن على مراقب التسيير أن يكون مزودا بقاعدة صلبة في ميادين تنظيم المؤسسة و نظم المعلومات و الموارد البشرية و تقنيات التعبير[1].

* **تنظيم المؤسسة :** التنظيم هو حقل معرفي رئيسي, فنظرية المؤسسات تقدم على المستوى النظري أطرا لتحليل الوضعيات التي يمكن أن تعترض مراقب التسيير في عمله, وعلى المستوى التطبيقي يجب على مراقب التسيير أن يعرف كيف ينظم مصلحة أو على الأقل كيف يكتشف الخلل الوظيفي في تنظيم الوحدة.

* **نظم المعلومات :** تعتبر نظم المعلومات و أسسها الإعلامية اختصاصا أساسيا في تكوين مراقب التسيير الذي يتحمل مسؤوليات ذات علاقة بهذا الموضوع، ففي المؤسسات الصغيرة قد يجد نفسه مضطرا للعمل بنفسه على تطوير تطبيقات الإعلام الآلي للتسيير (Applications informatiques de gestion) و في حالات أخرى يكون هو المستعمل لهذه النظم و البرامج الإعلامية.

واستعمال نظام المعلومات لا يعني مجرد تصفح القوائم المعروضة للحصول على المعلومات, بل لابد كذلك من القدرة على إنجاز خلاصات واختصارات و تحديد مقاييس وهذا ما يتطلب معرفة جيدة للنظام المستعمل.

* **تسيير الموارد البشرية :** تسمح معرفة تسيير الموارد البشرية لمراقب التسيير بفهم كيفية توطيد علاقاته مع بقية المنفذين في المؤسسة, و كما تسمح له بقيادة فريق عمله بانسجام.

---

[1]- Helene Loning, op cit, P243 .

* **تقنيات التعبير :** يمكن اكتساب تقنيات التعبير خلال التكوين الأولي عن طريق قراءة الأرقام وتحليلها (الجداول, المنحنيات...) و كذلك بواسطة الخبرة المهنية من خلال لغة الميدان.

وبالإضافة إلى اكتساب مراقب التسيير لتقنيات التعبير والحوار عليه أن تكون له القدرة على فهم انشغالات محاوريه وكل ما يقصد من حوارهم أي فهم ما وراء الكلام.

ب- المواصفات المطلوبة في مراقب التسيير :

تم استخلاص عدد من الثوابت المتعلقة بالملامح والمواصفات المطلوبة في مراقب التسيير وهي كالتالي[1]:

- تكوين أولي في التسيير.
- المعارف المالية والمحاسبة.
- التحكم في الإعلام الآلي.
- التحكم في اللغات الأجنبية.
- الخبرة المهنية في مجال التدقيق المحاسبي.
- الخبرة الميدانية أو التنفيذية.
- مواصفات الصرامة و التحليل و القدرة على الاتصال.

هذه المواصفات المنتظرة من مراقب التسيير شكلت أحد مواضيع التحقيق على مراقبي التسيير والمنشورة من طرف " CHIAPELLO ", حيث قام هذا الأخير بإجراء تحقيق حول هذه المواصفات وقام بنشرها, وتضمن التحقيق أسئلة مغلقة طرحت على ثلاث فئات من الموظفين هم: المسؤولون التنفيذيون, المدراء العامون, مراقبو التسيير وقد طرح عليهم 11 سؤالا لم يؤخذ منها إلا الإجابات الأكثر دلالة كما هو مبين في الجدول أي تلك التي لها معدل متوسط يفوق " 3 ".

الجدول رقم 2 . 5: المواصفات المثالية لمراقب التسيير

المواصفات المطلوبة	مـــعــــدلات الــــنــــقـــاط		
	إجابات مراقبي التسيير	إجــابــات المنفــذيــن	إجــابــات المدراء العامين

[1] - P- L Bescos et autres, op cit, P 477.

المعارف المحاسبـة	3,4	3,8	3,6
المعارف المعلوماتية	3,4	3,6	3,6
مواصفات الاتصـال	4,5	4,4	4,4
مواصفات الانفتـاح	4,4	4	4,1
مواصفات المرونـة	4,3	4	4
التنظيم و الصرامـة	4,3	4,4	4,4
الخبرة التنفيـذيـة	2,8	3,3	3
تـم الـتـنـقـيـط حـسـب الـسـلـم الـتـالـي :			
1 : غـيـر مـهـم تماما – **2** : قليل الأهمية – **3** : مـهـم – **4** : مـهم جدا – **5 :** ضروري و لا غنى عنه.			

المصدر : B-L Bescos et d'autre, op cit, P 477

نلاحظ من هذه الأجوبة أن المواصفات المنتظرة من مراقب التسيير تمثل موضوع حكم متجانس بين الفئات الثلاث, والاختلاف الوحيد والبسيط كان حول ضرورة وجود الخبرة التنفيذية قبل الانتساب إلى مهنة مراقبة التسيير, فالمراقبون والمنفذون يختلفون حول هذه النقطة وهو أمر طبيعي حيث يثبت الواقع أن الانتساب إلى منصب مراقب التسيير يتم بالانتقال من منصب وظيفي مثل التدقيق المحاسبي أو المراجعة الداخلية أكثر من الانتقال من منصب تنفيذي.

كما يبرز هذا الجدول الأهمية المعطاة إلى المواصفات الإنسانية و الاجتماعية لمراقب التسيير, حيث يستحسن أن يتحلى بخصائص التنظيم والصرامة و في الوقت نفسه بصفات الانفتاح و المرونة.

أما المواصفات التي تأتي في الدرجة الثانية من حيث الأهمية هي كالتالي:

- تقبـل النقـد.
- القدرة على المناقشة.
- القدرة على تسيير الموظفين.
- القدرة على التنشيط و غياب الأحكام المسبقة.

المطلب الثاني : صلاحيات مراقب التسيير

يمكن تقسيم صلاحيات مراقب التسيير إلى صلاحيات كلاسيكية و أخرى جديدة.

أ- الصلاحيات الكلاسيكية :

تختلف صلاحيات مراقب التسيير من مؤسسة إلى أخرى اختلافا شديدا و في جميع الحالات يقوم مراقب التسيير بما يلي[1]:

---

[1] - Xavier Bouin, François Xavier Simon, les nouveaux visages du contrôle de gestion, Paris, Dunod, 2000, P43.

* يشارك في وضع السياسة العامة للمؤسسة و المعبر عنها في مخطط طويل و متوسط المدى.

* يترجم بمساعدة المعنيين: الأهداف العامة إلى أهداف خاصة, كما يساهم في وضع مخطط النشاط و برنامج العمل للمؤسسة كما يساعد مختلف المسؤولين في وضع موازناتهم.

* ينسق مجموع البرامج والموازنات و يضمن انسجام النظام.

* يراقب مختلف الإنجازات و يقارنها مع التقديرات ليستخرج الفرو قات [1].

* يساعد المسؤولين في البحث عن أسباب الفرو قات و يقترح القرارات الواجب اتخاذها لتصحيحها.

* يضع و يطور لوحات القيادة للمسؤولين الذين عليهم إيجاد المعلومات الرئيسية أو النقاط الحساسة.و بصورة عامة يكون مسؤولا عن المعلومات المالية الداخلية للمؤسسة, و يحرس على نوعية المعلومات المقدمة وآجال الحصول عليها وهو بهذا يمثل رجل الدراسات الاقتصادية. و تزداد عدد المسؤوليات الموكلة إلي مراقب التسيير بصورة عكسية مع أهمية المؤسسة.

ب- الصلاحيات الجديدة لمراقب التسيير:

إن الصلاحيات الجديدة لمراقب التسيير تجعل منه ما يلي[2]:

1- مرافق للتغيرات(Accompagnateur du changement)
2- رجل حوار التسيير (Homme de dialogue de gestion)
3- كما يقوم بتصميم نظام المعلومات لمراقبة التسيير.

1- مرافق للتغيرات :

لكل مهنة لغتها ورموزها وطرقها و تقنياتها الخاصة بها والتي تبدو صعبة بالنسبة للمبتدئين (BFR, TRI, CA...)، ومن هنا تظهر أهمية التكوين, ومراقب التسيير هو الذي يتحمل هذه المسؤولية حيث يقوم بتنشيط حصص تكوينية داخلية لصالح الموظفين يهدف من خلالها إلى[3]:

- تطوير ثقافة التسيير داخل المؤسسة.
- تبليغ الرسائل الأساسية المتعلقة بمتابعة تحسين النتائج.
- تطوير الحوار مع المنفذين.
- المساهمة في تقديم صورة إيجابية عن وظيفته.

و يعتبر هذا الدور (المكون) أساسيا بالنسبة لمراقبي التسيير, فعادة ما ينصح مراقبو التسيير الجدد بالبدء بتقديم النصائح والتوجيهات للموظفين قبل مطالبتهم بالأرقام و المعلومات... و هذا ما يسهل عليهم الاندماج مع الموظفين.

و عليه فإن مرافقة التغيرات ترتكز بصورة أساسية على مفهوم التكوين، وللتكوين معنى واسع لذلك ينبغي تكييفه حسب متطلبات المرحلة التي تجتازها المؤسسة.

---

[1] - Henri Bouquin, Op cit, P113.
[2] - Xavier Bouin, François Xavier Simon, op cit, P 45.
[3] - Ibid, op cit, P 46.

فعندما يتعلق الأمر بمشروع ضخم يخص عددا كبيرا من الأفراد غير المنسجمين في هذه الحالة ترتكز مرافقة التغيرات على النشاطات التالية:

- الـصيـانـــة- الاجـتـمـــاع - الـتـكـويـن- الاتـصـال و تـنظـيمه- الإرشـــاد.

و بالتالي فإن القيام بدور مرافق التغيرات يعني إنجاح مخطط النشاط الذي يرتكز على مؤشرات مختلفة.

2- رجل حوار التسيير:

إن مهمة مراقب التسيير ترتكز حول ثلاث نقاط هي : التنبؤ, القياس, اتخاذ التدابير اللازمة.

و يهدف حوار التسيير إلى التأكد باستمرار أن لكل مسؤول نظرة واضحة على :

* ماذا/كم, و بعبارة أخرى ما هي مهمته ومستوى التحسين المطلوب تحقيقه.
* لماذا, لمعرفة أسباب أو مبررات مستوى التحسين المطلوب تحقيقه.
* كيف, أي ما هي الإجراءات المحتملة والتي يمكن تطبيقها بالصورة التي تسمح له بتحقيق الأهداف.

و بلغة الحوار, يتضمن ذلك على سبيل المثال في مسار الموازنات التأكد مما يلي:

1- في البداية, أن للمسؤولين رؤية واضحة حول الأهداف الخاصة بسنة أو عدة سنوات للمؤسسة التي ينتمون إليها هذا من جهة, و أن لهم من جهة أخرى رؤية واضحة عن المهمة و الأهداف التي ينبغي تحقيقها (ماذا/كم) وهذا ما يتطلب تنشيط اجتماع لانطلاق الموازنات.

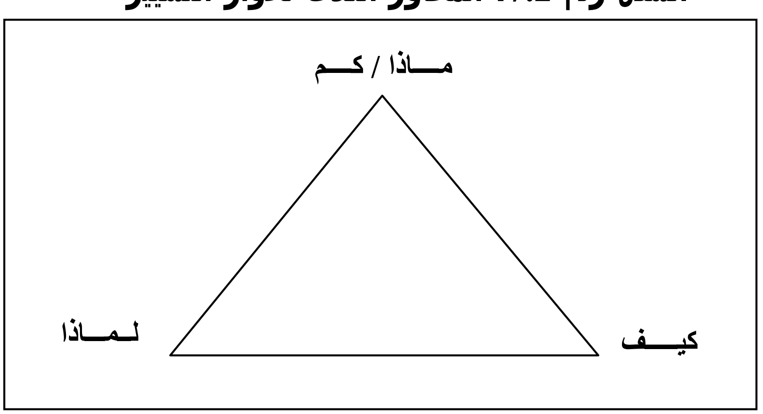
2- تليها امتلاك المسؤولين للمعلومات المفيدة حول مستوى النتائج الحالية و تحديد و شرح الأسباب الرئيسية الناجمة عن نشاطاتهم (لماذا)، يترجم هذا في مراقبة التسيير بالإجراءات المتخذة على المستوى الفردي, و بتوفير كل المعلومات السابقة التي تسمح بتفسير النتائج المطلوب تحقيقها.

3- و أخيرا يتوصل المسؤولون إلى مرحلة الدفاع عن موازناتهم مع إبراز النشاطات الرئيسية الممكنة والقابلة للتطبيق للفترة المعنية والتي تسمح لهم بتحقيق الأهداف (كيف). و في هذه المرحلة يتموضع دور مراقب التسيير في المساعدة على صياغة مخططات النشاط و تقويمها.

يأخذ الحوار المتعلق بالموازنات اتجاهه تحت تأثير المنفذين من جهة و تأثير الإدارة من جهة أخرى, ويبرز اتجاه الحوار في طريقة تقديم الموازنات والدفاع و المفاوضات التي تجري أثناء المراحل التحضيرية، فدور مراقب التسيير إذن هو دور مساعد على المستوى التقني في صياغة الملف الموازني و في تقديمه حسب ما تمليه طريقة الدفاع و المفاوضات المتعلقة بهذا الملف.

وعليه يتوجب على مراقب التسيير أن يتقن تقنيات الحوار وطرق تنشيط الاجتماعات و تقديم المبررات اللازمة.

الشكل رقم 7.2: المحاور الثلاث لحوار التسيير



المصدر: Xavier Bouin, François Xavier Simon, Op cit, P 50

3 - تصميم نظام معلومات لمراقبة التسيير:

يقوم مراقب التسيير بتصور ووضع نظام مراقبة موضع التنفيذ فهو الذي ينشأ أدوات تحليل التكاليف و مراقبة الموازنات...و يجعلها تنسجم مع هيكلة المؤسسة[1]. و من جهة أخرى يقوم بجمع المعلومات الضرورية, كما ينظم كيفية استقبالها و معالجتها، و أخيرا يعمل على تكييف نظام المعلومات كلما كان ذلك ضروريا.

المطلب الثالث: التموقع السلمي لمراقب التسيير

مراقب التسيير هو قائد المؤسسة, فهو يعرف الهدف الذي ساعد في وضعه و مخططات النشاط التي تسمح ببلوغ الهدف, وهو يتتبع باستمرار المسار الحقيقي للمؤسسة و يعلم المسؤولين بالانحرافات الحاصلة عن الهدف المتوقع حتى يتمكن هؤلاء من اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة فهو في نفس الوقت :

أ- المستشار الاقتصادي للمؤسسة (أي لكل المسؤولين وليس فقط للمدير العام).

ب-" الميكانيكي" لنظام الموازنات (أي يتصور و ينشط و يرمم النظام).

ج- " المنشط " لنظام مراقبة التسيير.

إذن ما هو موقعه على صعيد المؤسسة ؟

يحتل مراقب التسيير موقعا وظيفيا و يكون تابعا إما للمدير العام أو للمدير المالي أو لمواقع أخرى.

أ- تابعية مراقب التسيير للمدير المالي :

لهذه التابعية عدة سلبيات[2]:

- يمكن للمدير المالي أن يشكل حاجزا أقل أو أكثر شفافية بين المدير العام ومراقب التسيير.

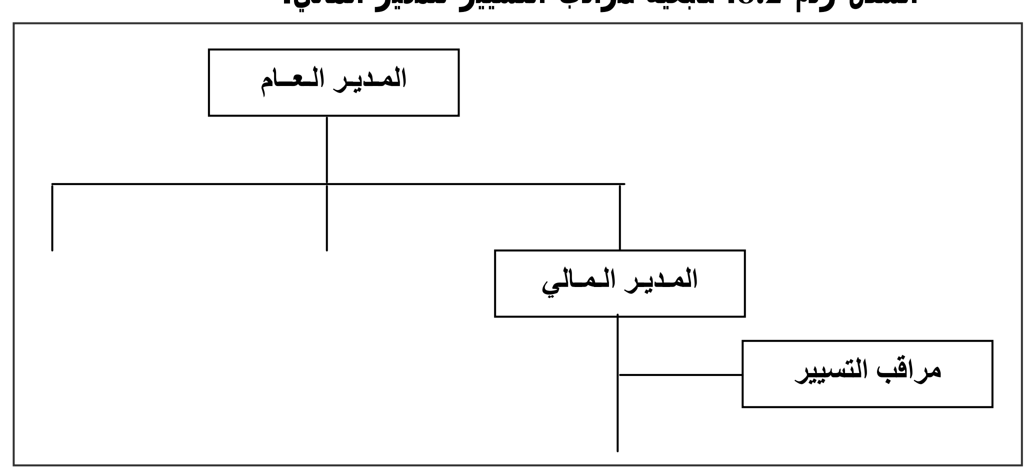
---

1 - J. Orsoni, Contrôle de gestion, Paris, Vuibert, 1998, P 194.

2 - Xavier Bouin, François Xavier Simon, Op cit, P 54.

- يحمل مراقب التسيير في هذه الحالة شعار " المديرية المالية " وهذا ما يصعب علاقاته مع المنفذين و مسؤوليهم لأنه سيكون طرفا وحكما في نفس الوقت.
- تكون مصادر المعلومات في هذه الحالة بالدرجة الأولى ذات طبيعة اقتصادية و مالية على حساب المعطيات الأخرى.

الشكل رقم 8.2: تابعية مراقب التسيير للمدير المالي.

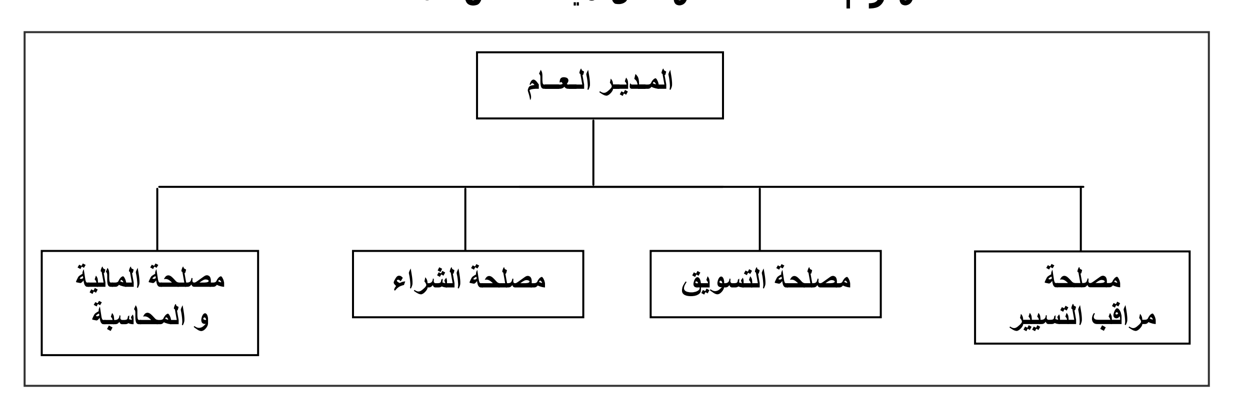


المصدر: **Xavier Bouin, François Xavier Simon, Op cit, P 54.**

ب- تابعية مراقب التسيير للمواقع أخرى:

تضع بعض المؤسسات منصب مراقب التسيير في نفس مستوى المسؤولين الرئيسيين للشركة و ذلك بهدف تسهيل الاتصالات بين مختلف المصالح.

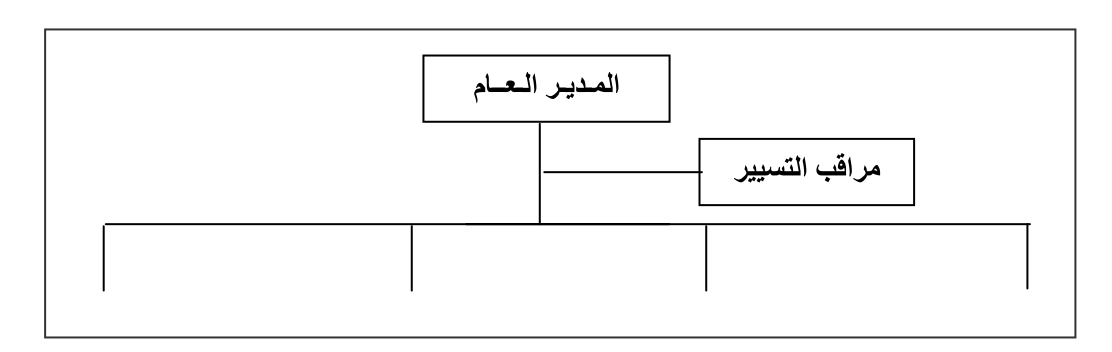
الشكل رقم 9.2 :الاتصال على هيئة أسنان المشط



المصدر: **Xavier Bouin, François Xavier Simon, Op cit, P 54**

ج- تابعية مراقب التسيير للمدير العام :
تميل التوجهات الحديثة إلى إلحاق مراقب التسيير مباشرة بالمدير العام وهذه الوضعية تدعم مراقب التسيير أكثر وتمنحه استقلالية و قدرة على التدخل بصورة أكثر أهمية[1] .

الشكل رقم10.2: تابعية مراقب التسيير للمدير العام



المصدر: **Xavier Bouin, François Xavier Simon , Op cit, P 54**

المطلب الرابع : الصعوبات التي يواجهها مراقب التسيير

بالرغم من المزايا التي يتمتع بها نظام مراقبة التسيير من خلال الأهداف التي يسعى لتحقيقها وأيضا مساره الذي يضمن تحليل الانحرافات وتصحيحها للتحكم في الأداء التسييري ككل, لكن هذا لا ينفي وجود صعوبات وحدود تحول دون إمكانية التطبيق الفعلي لأسس هذا النظام نذكر من بينها ما يلي[2]:

- تعدد مهارات مراقب التسيير والمتعلقة بكثرة الاختصاصات والكفاءات المطلوبة فيه والتي يتوجب عليه أن يتحكم فيها كتقنيات التخطيط, الخبرة المرتبطة بالتسيير المالي, القدرة على التنسيق و الاتصال, حصر المعطيات المتعددة...إلخ. هذا ما يجعل من مراقب التسيير إنسانا نادرا يصعب إيجاده.
- المشكل الثاني هو الوضعيات الغامضة جزئيا التي تعترض المؤسسات والتي تزداد أكثر فأكثر مع التغير السريع للمحيط, فلم يعد المهم في الوقت الراهن تحديد الفروقات بفضل أداة (محاسبية) متطورة بل المهم هو البحث عن المؤشرات الممكنة مستقبلا, والتشخيص الذي ينبغي استخلاصه والتعديلات التي ينبغي إدخالها على مخططات النشاط.

---

[1] - Isabelle de kerviler, Loic de kerviler, Le contrôle de gestion à la portée de tous, 3éme Edition, Paris, Edition Economisa, 2000, P12.

[2] - عقون سعاد , مرجع سبق ذكره, ص65.

إن مثل هذه النظرة تؤدي إلى إعادة في التصور التقليدي لمراقبة التسيير وفي مجال تطبيقه, فلم يعد المطلوب بالنسبة لمراقب التسيير مجرد التأكد من أن الموارد مستعملة بصورة جيدة و في اتجاه تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة, ولكن أيضا توفير وسيلة لمتخذي القرارات لتسيير المخاطر المختلفة والناتجة عن انتشار واتساع حالة الغموض.

وبالتالي فإن التعقيدات المتزايدة للمؤسسات ولنشاطاتها والمرتبطة بعدم استقرار الظروف والمحيط تجعل من عملية صياغة مسار للمراقبة أمرا يصعب تحقيقه ببساطة[1].

- تشكل المعلومات عائقا آخر بالنسبة لعمل مراقب التسيير, وهذا راجع إلى فائض وحجم المعلومات التي تتلقاها المؤسسة ومدى ملاءمتها لاحتياجات المستخدمين لها, ما يستدعي إلمام مراقب التسيير بالأوجه الحقيقية للنشاط حتى يتمكن من تنظيم حركة المعلومات في المؤسسة لتحسين عملية الاتصال بما يتلاءم مع احتياجات المؤسسة.

- وتعتبر عملية تقييم الأداء بدورها مشكلا أساسيا لعمل مراقب التسيير, فبالرغم من إمكانية تحديد الأهداف التي سيتم على أساسها تقييم النتائج و قياس الانحرافات يبقى السؤال المطروح هو:

كيف يمكن معرفة الانحرافات التي تستدعي اتخاذ إجراءات تصحيحية ؟

بصورة عامة يمكن التمييز بين نوعين من الانحرافات : انحرافات عميقة خارجة عن المجال المقبول للعمل التنبئي لا يمكن غض النظر عنها وتتطلب اتخاذ تدابير تصحيحية فورية وانحرافات بسيطة تكون ضمن المجال المقبول للعمل التنبئي يمكن غض البصر عنها ولا تتطلب تدابير تصحيحية لأنها تؤدي إلى تكاليف غير ضرورية.

- هناك مشكل آخر يتعلق بصعوبة قياس مردودية نظام مراقبة التسيير أي تحديد الأرباح الناتجة عنه والتكاليف التي يسببها, فالمعروف أن هذا النظام يهدف إلى الاستغلال الأمثل للموارد و إلى الاقتصاد في النفقات لكن تبقى مسألة قياس الأرباح أو النتائج المحققة منه أمر صعب, فهل تقاس هذه الأخيرة بتكلفة الأخطاء التسييرية التي تم تفاديها (كيف يمكن قياس ذلك), أم ترتبط بتحسين عملية اتخاذ القرار أو بدرجة تحسين الأهداف, أو بتحسين الجو الاجتماعي.

يتطلب وضع مثل هذا النظام معرفة دقيقة لتكاليفه و نتائجه, لكن الملاحظ أن تحديد هذه التكاليف و الأرباح و قياسها هو أمر صعب لأن بعضها يكون غير قابل للقياس و البعض الآخر يصعب تحديده و بالتالي يصعب الحكم على مدى كفاءة نظام مراقبة التسيير.

---

[1] - Robert Teller, Op cit, p26.

المبحث الثالث: خطوات تصميم نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة

تمهيد :

يمكن لمراقب التسيير أن يصادف عند وصوله إلى المؤسسة حالتين و هما:

- إما أن يكون نظام مراقبة التسيير موجود في المؤسسة, وفي هذه الحالة يندمج مع فريق العمل الذي يترأسه و يندمج كذلك في النظام, و يسعى إلى تحسين فعالية هذا النظام الموجود.

- و إما أن يكون نظام مراقبة التسيير غير موجود في المؤسسة, وفي هذه الحالة عليه أن يقوم بإنشاء وظيفة مراقبة التسيير ونظام المعلومات ومسار المراقبة في وقت واحد.

وسنحاول فيما يلي دراسة الحالة الثانية بتعمق وذلك بدراسة طريقة العمل التي يتبعها مراقب التسيير عند وصوله إلى المؤسسة ومختلف المراحل التي يتبعها بدقة.

المطلب الأول : تقديم عام لمراحل عمل مراقب التسيير

إن العوامل الأساسية لنجاح مهمة مراقب التسيير تعتمد على التحليل الشامل للوضعية الموجودة و لمخطط النشاط, وفي البداية علينا أن نذكر أن نظام مراقبة التسيير يجب أن ينسجم مع خصوصيات المؤسسة أي مع تنظيمها و طريقة إدارتها و لهذا و قبل كل شيء على مراقب التسيير أن يقوم بجمع كل المعلومات المتعلقة بالمؤسسة وبمجالات نشاطها من أجل تحليلها بصورة معمقة و ذلك وفق ثلاثة مراحل و هي:[1]

المرحلــة الأولــى: يتفرغ مراقب التسيير في هذه المرحلة إلى دراسة محيط المؤسسة وقطاع نشاطها لاستخراج التوجهات العامة أي:

- ✓ معدل التطور المسجل خلال السنتين أو الثلاث سنوات الأخيرة.
- ✓ التطلعات على المدى المتوسط.
- ✓ الخصائص الرئيسية مثل: الثبات, التذبذب, الاحتكار, المردودية...إلخ.

و بالتالي تهدف هذه المرحلة إلى التعرف على الفرص والتهديدات الموجودة بمحيط وقطاع نشاط المؤسسة, كما تهدف إلى تحديد النقاط الأساسية التي يجب على المؤسسة أن تتحكم فيها.

المرحلـــة الثـانيـــة: في المرحلة اللاحقة يركز مراقب التسيير على تحليل مسار التسيير نفسه, من أجل تقييم إيجابياته و سلبياته و مقارنته مع احتياجات المؤسسة

المرحلـــة الثـالثـــة: وفي الأخير وعندما ينتهي من مرحلة التحليل يشرع المراقب في اقتراح نظام مراقبة التسيير وعليه كذلك أن يتابع طريقة التنفيذ لتحديد الانحرافات وتصحيح الأخطاء.

ويوضح الشكل الموالي ملخصا للطريقة التي يتبعها مراقب التسيير عند وضعه لنظام مراقبة التسيير.

---

[1] - Isabelle de Kerviler, Loic de kerviler, Op cit, P129.

الشكل رقم11.2: مخطط عمل مراقب التسيير

تحليل محيط و قطاع نشاط المؤسسة

المحيط:
- الاقتصادي
- التجاري
- التقني
- السياسي
- التكنولوجي
- القانوني

قطاع النشاط:
- الأسواق
- التقنيات
- الوظائف
- النقاط الأساسية للقطاع

تحليل المؤسسة في حد ذاتها

- مسار التسيير
- نظام المعلومات
- النشاطات
- استخراج النقاط الأساسية

تحديد خطة العمل, وضعها, و مراقبتها

- وضع خطة العمل لمراقبة التسيير
- تنفيذ خطة العمل
- متابعة التنفيذ
- تصحيح الانحرافات

المصدر (بتصرف):. **Isabelle de Kerviler, loic de Kerviler, Op cit, P139.**

و سنحاول فيما يلي تفصيل طريقة تصميم نظام مراقبة التسيير:

المطلب الثاني: المرحلة الأولى: دراسة محيط و قطاع نشاط المؤسسة

تتجه دراسة المحيط من العموميات إلى الخصوصيات, فتنطلق من المحيط الاقتصادي والاجتماعي والتقني للمؤسسة لتصل إلى قطاع نشاط المؤسسة, وهذا من أجل الوصول إلى فهم إجمالي للظواهر الخارجية التي يمكن أن يكون لها تأثير على المؤسسة.

أ- دراسة عامة للمحيط:

يعتمد المراقب لتحقيق هذه الدراسة على المعلومات والدراسات المتوفرة في مصالح التوثيق الداخلية للمؤسسة, أو لدى المسؤولين التجاريين أو لدى إدارة الموظفين, كما يستشير المنظمات المتخصصة والجرائد المتخصصة و كذلك الغرف التجارية...إلخ .

فعلى المراقب أن لا يهمل أية معلومة لأنه لن تكون لديه في الغالب فرصة أخرى لتكوين رصيد مماثل من المعلومات (و لا الوقت لإنجاز ذلك).

كما يعتمد كذلك في دراسته على المعلومات التي يجمعها أثناء المقابلات مع المسؤولين الرئيسيين للمؤسسة وبصورة خاصة أولئك الذين لديهم اتصالات مع السوق والمنتجات.

عندما ينتهي المراقب من هذه الدراسة يصبح بإمكانه استخراج معلومات مفيدة، وبصورة خاصة العوامل التي تؤثر على مستقبل المؤسسة, ونميز عادة ما يلي:[1]

- **العوامل الاقتصادية و الاجتماعية:**

تتعلق بالمؤشرات الكلاسيكية الخاصة بتطور الأسعار, ووضعية التشغيل, مؤشرات التضخم, وبوضعية الاقتصاد بصورة عامة (البورصة, التجارة الخارجية...إلخ) وكذلك الإجراءات الحديثة المتخذة من طرف المسؤولين في هذه المجالات.

ويسمح هذا التحليل بتحديد المخاطر على المدى القصير وتحديد تأثيراتها على المؤسسة.

- **العوامل التجارية:**

تتضمن المعطيات المتعلقة بالأسواق وتطورها, عادات الاستهلاك, تطورالمنافسة ويسمح هذا التحليل بإلقاء الضوء على مكانة المؤسسة في السوق وتحيد مواقع القوة والضعف لديها.

- **العوامل الخاصة بالنشاط:**

مثل مستوى التأهيل لمهمة المؤسسة (كالإعلام الآلي مثلا), سهولة التوظيف, الأجور المطبقة, التكوين المطلوب, التطور الحديث لتقنيات وطرق الإنتاج.

- **العوامل التنظيمية**

هي تلك التي لها علاقة بالمستهلكين, وبالقوانين المتعلقة بحماية المحيط, وبصورة عامة التشريعات المتعلقة بهذا المنتوج أو ذاك وبالأسواق وقطاعات النشاطات.

وفي نهاية هذه الدراسة, ونتيجة لهذا البحث يتمكن مراقب التسيير من استخراج العوامل الأساسية التي تعتمد عليها كل مؤسسة من أجل نجاحها.

ب- تحليل قطاع نشاط المؤسسة:

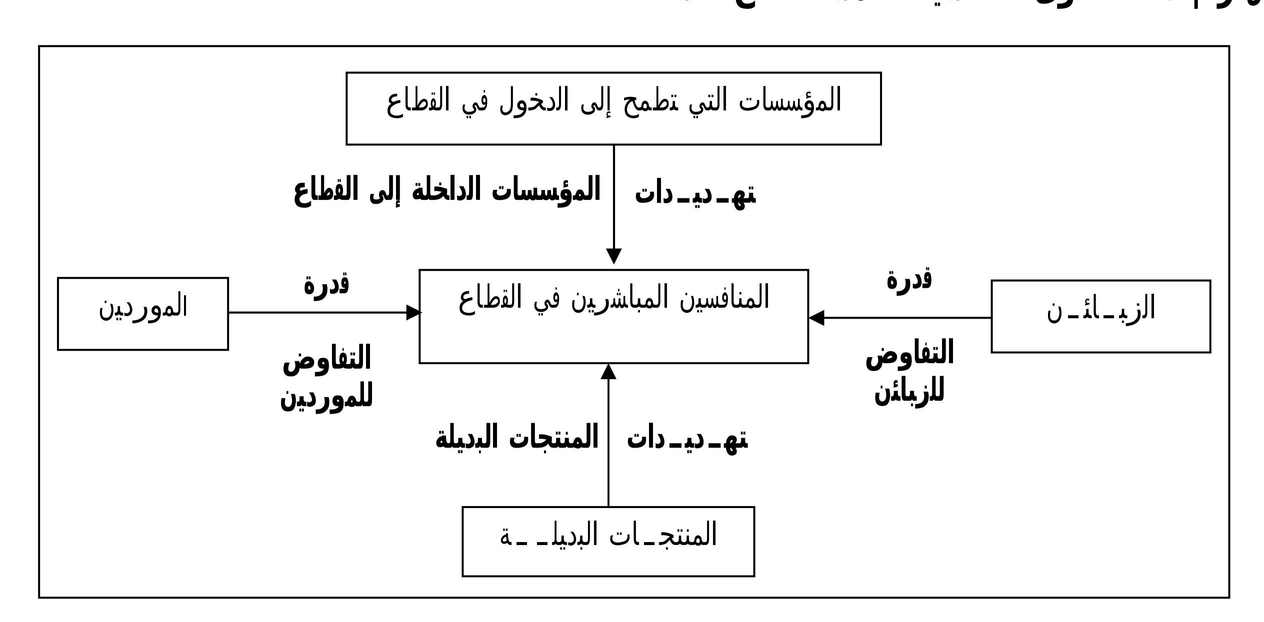
بعد أن يتعرف مراقب التسيير على المحيط العام للمؤسسة, يقوم بالتعمق في دراسته أكثر عن طريق التعرف على قطاع النشاط الذي تعمل به المؤسسة.

---

[1] - Ibid, P131.

والهدف من هذه الدراسة هو معرفة درجة الضغط التنافسي الذي تواجهه المؤسسة داخل القطاع الذي تنشط فيه[1]. وفي هذا الصدد حصر Porter العوامل المؤثرة على القدرة التنافسية في 5 قوى كما هي مبينة في الشكل.

الشكل رقم12.2: القوى التنافسية الخمسة لقطاع النشاط.



المصـدر: **M. Porter, Op cit, P15**

تسمح نتائج هذه الدراسة للمؤسسة بالتعرف على نقاط قوتها وضعفها وتساعدها على إعداد استراتيجيتها, كما تسمح لها بتحديد التهديدات والفرص الموجودة في محيطها و بالتالي تساعدها على تحسين موقعها في السوق وفي قطاع نشاطها.

المطلب الثالث: المرحلة الثانية: دراسة داخلية للمؤسسة

بعدما يتعرف مراقب التسيير على التهديدات والفرص الموجودة في محيط المؤسسة و في قطاع نشاطها, يقوم بدراسة المؤسسة في حد ذاتها لاستخراج نقاط قوتها و ضعفها و تهدف هذه الدراسة إلى تحديد ملمح المؤسسة و توجيه التدخلات المستقبلية.

[1] - M. Porter, L'avantage concurrentiel, Paris, Dunod, 1997, P14.

أ- دراسة اقتصادية للمؤسسة :

يركز مراقب التسيير من أجل رصد صورة للمؤسسة على ماضيها, حاضرها ومستقبلها, ويحاول في بداية الأمر, استخلاص ومعرفة استراتيجية المؤسسة وأهدافها من خلال مقابلاته مع الإدارة العامة وأهم المسيرين.

إن اطلاع مراقب التسيير على استراتجية المؤسسة وعلى أهدافها القصيرة والمتوسطة المدى تساعده كثيرا على تصميم نظام متلائم معها, لكنه غالبا ما يفاجأ بعدم وجود استراتيجية وأهداف لدى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وفي هذه الحالة يحاول التعرف على الخطوط العريضة التي ترمي المؤسسة إلى تحقيقها.

بعد التعرف على الأهداف وعلى الاستراتيجية المسطرة من طرف المؤسسة يقوم المراقب بإجراء دراسة تفصيلية لمختلف نشاطات المؤسسة (السنة الماضية والحالية) من خلال دراسة رقم أعمالها, حصتها في السوق, معدلات التقدم, النتائج الصافية وكذلك مختلف النسب المالية(السيولة, الاستقلالية المالية, رأس المال العامل, احتياجات رأس المال العامل, الخزينة, المردودية, القدرة على التسديد, الخطر المالي...إلخ).

إن مقارنة النتائج السابقة مع النتائج المحققة من طرف المؤسسات المنافسة تسمح لمراقب التسيير بتحديد نقاط القوة و نقاط الضعف التي ينبغي تحسينها(من أجل هذا يرجع مراقب التسيير إلى الميزانيات, حسابات النتائج, الإحصائيات), كما تسمح له بالحصول على نظرة اقتصادية شاملة عن المؤسسة[1].

يستطيع مراقب التسيير من خلال هذه النظرة الاقتصادية أن يصنف مؤسسته إلى إحدى القطاعات الخمس التالية:[2]

- **القطاع I :** مؤسسات ذات مردودية كبيرة وتواجه خطر مالي ضعيف, ومن الضروري على هذه المؤسسات أن تتفادى الموت المبكر لنشاطاتها و بالتالي عليها أن تحدد استراتيجية للمحافظة على هذه المكانة.
- **القطاع II :** مؤسسات ذات مردودية جيدة لكنها تواجه خطر مالي كبير, و السبب هنا قد يكون راجع لعدم التوازن بين النمو المحقق و الموارد المالية التي بحوزة المؤسسة, أو بسبب هيكلة مواردها التمويلية والتي لا تتناسب مع طبيعة نشاطاتها, و بالتالي على المؤسسة أن تعمل على ضمان التوازن المالي في المدى الطويل و أن تتفادى مشاكل التسديد.
- **القطاع III :** المؤسسات التي تنتمي لهذا القطاع هي عكس مؤسسات القطاع II لأنها لا تواجه أي خطر مالي لكنها لا تحقق أي مردودية, فقد تفقد نشاطاتها القديمة جاذبيتها لدى الزبائن, أو قد تكون في

---

[1] - Isabelle de Kerviler, Loic de Kerviler,Opcit, P132.

[2] - عقون سعاد، مرجع سبق ذكره ، ص 94

مرحلة تنويع منتجاتها, وفي هذه الحالة على المؤسسة أن تعمل على تحسين حالتها وأن تضع مخططا لإعادة هيكلتها.

- **القطاع VI :** وهي أسوء حالة قد تكون فيها المؤسسة, حيث لا تحقق المؤسسة أي مردودية وتواجه في نفس الوقت مشاكل تمويلية و بالتالي على المؤسسة أن تقوم بتحليل وضعيتها بأسرع ما يمكن لاتخاذ التدابير اللازمة كأن تضع خطة عمل على المدى القصير لاختيار النشاطات التي تحقق المردودية كما عليها أن تعيد النظر في هيكلتها المالية لتتفادى مشاكل التسديد.

- **القطاع V:** تمثل هذه الوضعية الحالة العامة للمؤسسات, بحيث تحقق مردودية ضعيفة ولكنها لا تواجه مشاكل مالية كبيرة, و بالتالي على هذه المؤسسات أن تعمل لتحسين مردوديتها دون التأثير على وضعيتها المالية. و يمكن توضيح هذه الوضعيات الخمس في الشكل التالي:

الشكل رقم13.2: الوضعيات المختلفة للمؤسسات

المصدر: عفون سعاد، مرجع سبق ذكره، ص95.

ب- تشخيص تنظيم المؤسسة :

يقوم مراقب التسيير بعد إجراء الدراسة الاقتصادية للمؤسسة, بتشخيص تنظيم المؤسسة, حيث يقوم أولا بالاطلاع على الهيكلة التنظيمية لها و على مراكز المسؤولية المختلفة لدراسة مدى تحكم هذه المراكز في المتغيرات الأساسية, وفي حالة وجود متغيرة أوأكثر غير متحكم فيها لابد من إعادة النظر في الهيكلة التنظيمية وإعادة تحديد المسؤوليات.

ثم يقوم مراقب التسيير بدراسة نظام التقييم والترقية المطبق, فهو يفضل أن تكون الترقية على أساس النتائج وليس على أساس الأقدمية أو المحسوبية فاذا كانت الترقية على أساس النتائج فان هذا سيشجع العاملين على استخدام وسائل مراقبة التسيير, أما إذا كانت الترقية على أساس الأقدمية أو المحسوبية فلا تكون هناك جدوى من استخدام هذه الوسائل بما أنها ليست الحكم على أدائهم, وعلى مراقب التسيير في هذه الحالة أن يبحث عن الوسيلة المناسبة باعتباره عضوا في مجلس الإدارة لتطوير نظام الترقية[1].

المطلب الرابع: المرحلة الثالثة: اقتراح نظام لمراقبة التسيير

عندما يتعرف مراقب التسيير على الإجابات السابقة يصبح بإمكانه اقتراح نظام لمراقبة التسيير بحيث يكون متلائم مع وضعية المؤسسة. في بداية الأمر يعتمد النظام المقترح من طرف مراقب التسيير على نظام المعلومات الموجود والمتعلق بالمحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية والإحصائيات, بعد ذلك تكيف هذه المجموعة من النظم مع الاحتياجات الناجمة عن الأهداف المنتظرة, وخلال مرحلة البحث عن المعلومات يكون المراقب قد تمكن من تقييم مستوى نظام المعلومات الموجود ومدى أهميته أي إذا ما كان ذا مصداقية وإذا ما كانت آجال الإنجاز محترمة و الوسائل المستعملة ملائمة وكاملة[2].

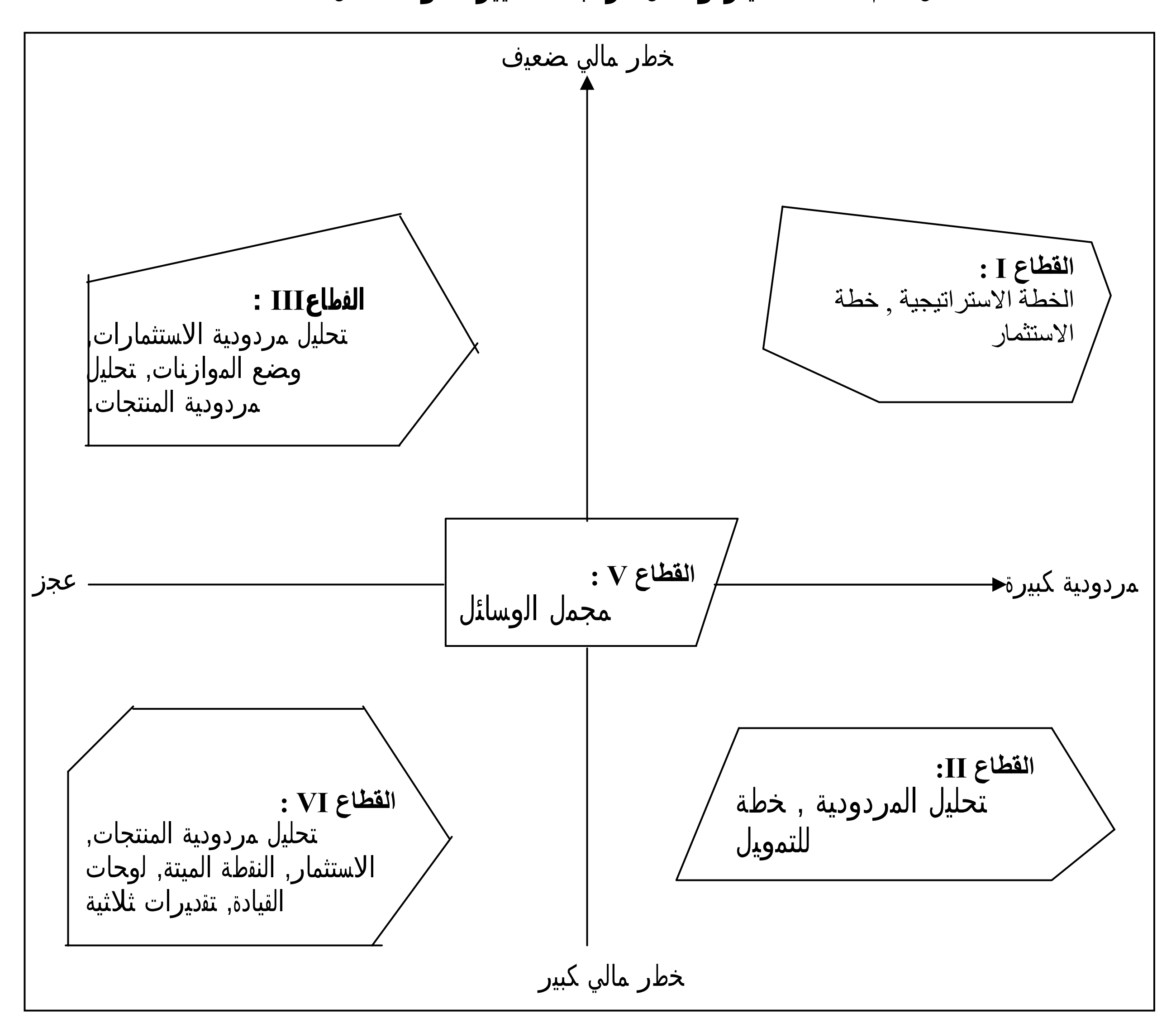
يقوم مراقب التسيير في هذه المرحلة باختيار وسائل المراقبة الملائمة لحالة المؤسسة و ذلك حسب الحالة التي يكون قد شخصها في المرحلة السابقة كما هو موضح في الشكل التالي:

---

[1] - عقون سعاد, مرجع سبق ذكره, ص 100.

[2]-- Isabelle de Kerviler, Loic de Kerviler, Op cit, P133.

الشكل رقم14.2: اختيار وسائل مراقبة التسيير الموافقة لكل حالة



المصدر : عقون سعاد, مرجع سبق ذكره, ص 96.

- **القطاع I:** تضع المؤسسة في هذه الحالة خطة استراتيجية, تعمل من خلالها على المحافظة على وضعيتها الجيدة, كما يمكنها أن تلجأ إلى خطة للاستثمار لاختيار الاستثمارات الناتجة عن تلك الخطة و مراقبة مردوديتها.
- **القطاع II:** تعمل المؤسسة في هذه الحالة على تحسين وضعيتها المالية مع المحافظة على مردوديتها، ولهذا الصدد تقوم بدراسة مردودية الاستثمارات لاختيار تلك التي تحقق أرباح في أقصر الآجال, كما يمكنها أن تضع خطة لتمويل الاستثمارات على عدة سنوات و ذلك لتوضيح كيفية تمويل الاستثمارات و ضمان تسديد الديون.
- **القطاع III :** بما أن الخطر المالي ضعيف في هذه الحالة يكون بوسع مراقب التسيير أن يضع الوسائل اللازمة لإعادة هيكلة نشاطات المؤسسة, كالمحاسبة التحليلية للتعرف على مردودية

المنتجات, ودراسة مردودية الاستثمارات (التي سيتم اقتراحها) لتضمن مردوديتها على المدى الطويل, والموازنات التقديرية للتنسيق بين أعمال المسؤولين.

- **القطاع VI:** بما أن المؤسسة في هذه الحالة تكون في وضعية حرجة بسبب عجز المردودية و الخطر المالي الذي يعترضها لا يكون لمراقب التسيير الوقت الكافي لتعديل الوضعية و بالتالي فعليه أن يتكيف بسرعة معها, و لهذا يقوم بوضع نظام للمحاسبة التحليلية ليتمكن من خلاله التعرف على المردودية التي تحققها النشاطات و إلغاء تلك التي لا فائدة منها, كما يقوم بوضع لوحة قيادة للإدارة العامة لمتابعة رقم الأعمال, التكاليف المباشرة, مدى تغطية التكاليف الثابتة, وضعية الخزينة, وأخيرا وضع تقديرات لهذه الأخيرة.
- **القطاع V:** يملك مراقب التسيير في هذه الحالة كل الخيارات لوضع الوسائل الخاصة به والتي يراها مناسبة للمؤسسة, كما يمكنه تطبيق الوسائل التي اعتمدها في حالة المؤسسات الموجودة في القطاعات السابقة الذكر والتي تتشابه وضعيتها إلى حد ما مع وضعية المؤسسة التي هو فيها.

المطلب الخامس: المرحلة الرابعة: متابعة النظام المقترح

لا يكتفي مراقب التسيير باقتراحه للنظام فقط, بل عليه أن يقوم بعدها بمتابعته من خلال النقاط الثلاث التالية[1]:

1- **تكيف النظام مع احتياجات المؤسسة:**

تتمثل التساؤلات المطروحة في هذا الصدد فيما يلي:

* هل الوسائل المقترحة (في المرحلة 3) تسمح بتحسين النتائج؟

* هل تستجيب هذه الوسائل للتوقعات العملية كما تم التعبير عنها أثناء الدراسات الأولية.

* و هل هي مركزة على " المتغيرات الأساسية " التي ينبغي متابعتها في كل مركز للمسؤولية ؟

إن استجابة نظام مراقبة التسيير لاحتياجات المؤسسة يعني كذلك تلبية طلبات الإدارة ونظام المراقبة الداخلية, لهذا ينبغي التساؤل عن مدى ملائمة الوسائل المستعملة مع المشاكل التي يمكن أن تواجه المؤسسة و مع " المتغيرات الأساسية " التي ينبغي متابعتها قبل كل شيء .

* فإذا كان للمؤسسة مشاكل مالية حرجة والمتعلقة بمشاكل في الخزينة, فهل الوسائل المطبقة تسمح بإجراء مراقبة و متابعة عليها ؟

* وإذا كان أحد العوامل المتبعة يتعلق بحجم الأجور, فهل تسمح الوثائق الداخلية بمعرفة عدد العمال الذين دخلوا وخرجوا حسب فئاتهم وحساب ذلك في أية لحظة؟

وعادة يتم الحكم على مدى فعالية النظام المقترح بالاعتماد على عدة مقاييس نوعية نذكر منها:

* آجال تنصيب النظام ووتيرة تقديم الوثائق و النتائج المطلوبة .

* سهولة استعماله.

---

[1] - Isabelle de Kerviler, Loic de kerviler, Opcit, P 135.

* مصداقية المعلومات المقدمة.
* وظيفة المعلومات المقدمة .
* إمكانية إجراء مناقشات داخلية.

و على مراقب التسيير أن يتحلى بالروح النقدية و أن يتقبل الانتقادات الموجهة له, كما عليه أن يتحلى بالجرأة في طرح الأسئلة.

2- طريقة عمله :

إن الحكم على طريقة عمل نظام مراقبة التسيير تعني مراقبة مدى تطابق مسار هذا النظام مع ما هو مخطط, مع احترام الإجراءات و الآجال المحددة . يقوم مراقب التسيير بدراسة ومقارنة النتائج المحققة بواسطة النظام مع الأهداف الداخلية للمؤسسة, وعلى أساس هذه المقارنة يتم إدخال التصحيحات اللازمة على النظام المقترح وتكون الوثائق مصحوبة بإجراءات أو تعليمات مختصرة للتذكير بطريقة العمل.

تسمح الرزنامة (Calendrier) بالتأكد من ملاءمة توقعات النظام وبتحديد التواريخ الداخلية التي ينبغي احترامها. وأي تأخر يدل على وجود مشكل يرجع إما لكثافة وثقل العمل أو لعدم توفر المعلومات في الآجال المطلوبة.

3- تـكلفـتـه:

بالرغم من تأجيل هذه النقطة إلى الأخير, فإنه من المهم جدا التأكد من مدى توافق التكلفة الإجمالية للنظام مع إمكانيات المؤسسة.

إضافة إلى ذلك فإنه ينبغي أن تكون العلاقة بين (تحسين النتائج/ التكلفة) محل دراسة تحليلية دقيقة بهدف دراسة كيفية تحسينها.

وكخلاصة لما سبق فإن الدراسة التشخيصية لوسائل مراقبة التسيير وطريقة عمل هذا النظام تهدف إلى التأكد من أن:

- المؤسسة تمتلك الوسائل الضرورية المكيفة في نفس الوقت مع خصوصياتها ومع وضعيتها الاقتصادية.
- هذه الوسائل تعمل بصورة جيدة ومتناسقة مع الإجراءات المحددة.
- تكلفة النظام توافق إمكانيات المؤسسة.

خلاصة:

تطرقنا في هذا الفصل إلى ماهية نظام مراقبة التسيير باعتباره مسارا دائما للتعديل يسمح بالتدخل قبل، خلال وبعد الأداء ويساعد المسؤولين على التحكم في أدائهم من خلال متابعة الأداءات و تحليل الانحرافات والبحث عن أسبابها و بالتالي يمكنهم من التعرف على مواقع الخلل لتحسين آدائهم في المستقبل.

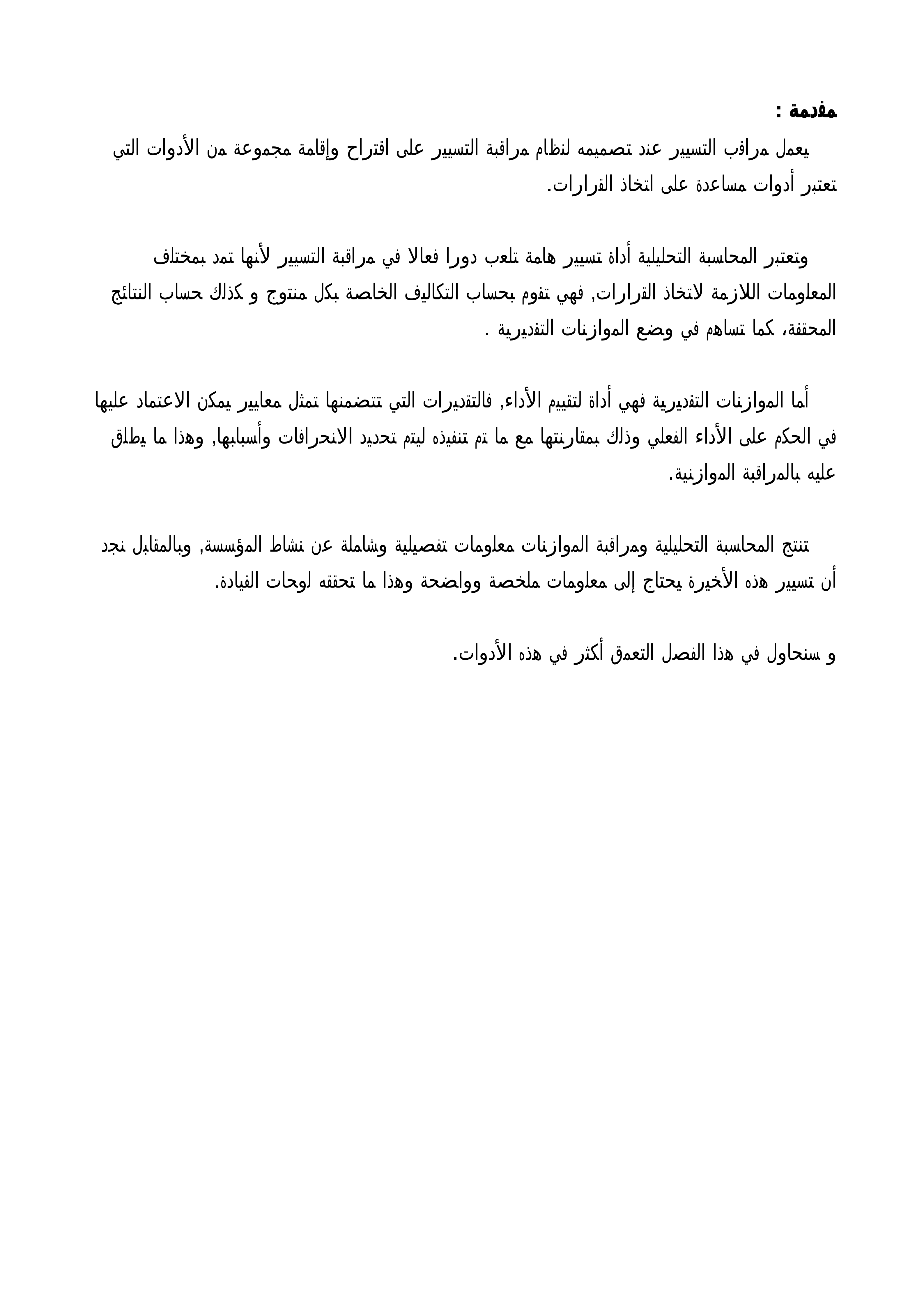
كما تعرفنا في هذا الفصل كذلك على القاعدة الأساسية لتكوين مراقب التسيير والتي تتضمن بصورة أساسية المعلومات المالية و المحاسبية بالإضافة إلى تقنيات تنظيم المؤسسة و نظم المعلومات و الموارد البشرية و تقنيات التعبير و الحوار .

وفي الأخير قمنا بعرض الخطوات التي يتبعها المراقب عند تصميمه لنظام مراقبة التسيير حيث يقوم بدراسة محيط و قطاع نشاط المؤسسة, ثم يقوم بإجراء الدراسة الداخلية للمؤسسة وبعدها يقترح النظام ثم يقوم بمتابعته (متابعة تكييف النظام, طريقة عمله, و تكلفته).

تقوم عملية التصميم على إقامة مجموع من الأدوات و الوسائل التي تعمل بصورة جيدة ومتناسقة مع الإجراءات المحددة والتي تساعد على تحقيق الأهداف واتخاذ القرارات, و هذا سيكون موضوع الفصل الثالث.

الفصل الثالث

أدوات مراقبة التسيير
أدوات مساعدة
على اتخاذ القرار



مقدمة :

يعمل مراقب التسيير عند تصميمه لنظام مراقبة التسيير على اقتراح وإقامة مجموعة من الأدوات التي تعتبر أدوات مساعدة على اتخاذ القرارات.

وتعتبر المحاسبة التحليلية أداة تسيير هامة تلعب دورا فعالا في مراقبة التسيير لأنها تمد بمختلف المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات, فهي تقوم بحساب التكاليف الخاصة بكل منتوج و كذلك حساب النتائج المحققة، كما تساهم في وضع الموازنات التقديرية .

أما الموازنات التقديرية فهي أداة لتقييم الأداء, فالتقديرات التي تتضمنها تمثل معايير يمكن الاعتماد عليها في الحكم على الأداء الفعلي وذلك بمقارنتها مع ما تم تنفيذه ليتم تحديد الانحرافات وأسبابها, وهذا ما يطلق عليه بالمراقبة الموازنية.

تنتج المحاسبة التحليلية ومراقبة الموازنات معلومات تفصيلية وشاملة عن نشاط المؤسسة, وبالمقابل نجد أن تسيير هذه الأخيرة يحتاج إلى معلومات ملخصة وواضحة وهذا ما تحققه لوحات القيادة.

و سنحاول في هذا الفصل التعمق أكثر في هذه الأدوات.

المبحث الأول : المحاسبة التحليلية

تمهيد:

تعتبر المحاسبة التحليلية إحدى الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير، وهي أداة لتحليل المعلومات المحصل عليها من المحاسبة العامة بصفة خاصة وعلى ضوء هذا التحليل يتخذ المسيرون القرارات الملائمة التي تهم المؤسسة.

تقوم المحاسبة التحليلية بجمع المعلومات وتبويبها بما يفيد الإدارة على التخطيط وتقييم النتائج والرقابة على العمليات, وهي تهدف عموما إلى معرفة نقاط القوة والضعف لدى المؤسسة لمساعدة المسؤولين في عملية اتخاذ القرارات وهذا ما سنتعرف إليه في هذا المبحث.

المطلب الأول: تعريف المحاسبة التحليلية وتحديد أهدافها

التعريف الأول:

تعرف المحاسبة التحليلية على أنها طريقة لمعالجة المعلومات وهي تهدف من جهة إلى:

- معرفة تكاليف مختلف وظائف المؤسسة.
- تحديد قواعد تقييم بعض عناصر الأصول (الجرد الدائم للمخزونات).
- تفسير النتائج حسب كل قطاع نشاط بحساب التكاليف الكلية للمنتوجات و مقارنتها بأسعار البيع.

و من جهة أخرى إلى :

- وضع التقديرات الخاصة بالتكاليف و المنتوجات.
- توفير المعلومات الضرورية للتسيير وكل العناصر التي تسمح بتوضيح عملية اتخاذ القرارات[1]

التعريف الثاني:

المحاسبة التحليلية هي تقنية لتحديد التكاليف التي لها علاقة بنشاط المؤسسة, بهدف تحديد تكاليف الإنتاج و أسعار التكلفة ومختلف النتائج التحليلية[2].

التعريف الثالث :

المحاسبة التحليلية هي وسيلة لمراقبة التسيير تعتمد على التكاليف و تصنيفها ثم تحليلها.[3]

التعريف الرابع:

تعمل المحاسبة التحليلية على مساعدة كل مسؤول في عملية اتخاذ القرارات الأكثر عقلانية و ذلك بأقصى سرعة ممكنة[1].

---

[1] - Jean - pierre jobard, Pierre Grégory, Op cit, p 609.

[2] - Ali Sahraoui, Comptabilité de gestion, Alger, Berti Edition, 2004, P9.

[3]- رحال علي, سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية, الجزائر, ديوان المطبوعات الجامعية، 1994, ص1.

*** الأهداف الكبرى للمحاسبة التحليلية**

من التعاريف السابقة يمكن تصنيف أهداف المحاسبة التحليلية إلى ثلاث أهداف كبرى و هي :

أ- قياس تكاليف التسيير:

فيما يخص الإنتاج أو العمل المنجز من أجل الوصول إلى تحديد نتائج النشاط, هذا الهدف لا يمكن بلوغه إلا عندما تنجح المؤسسة في إظهار العناصر المحددة لتكاليف الإنتاج وأسعار التكلفة في حساباتها, متابعة تطور هذه التكاليف عبر الزمن والمقارنة التي يمكن إجراؤها بين التكاليف الحقيقة والتكاليف التقديرية، و هذا ما تحققه المحاسبة التحليلية[2].

ب- مراقبة التسيير:

إن الهدف الثاني للمحاسبة التحليلية يتمثل في مراقبة التسيير, فلم يعد يكفي في اقتصاد السوق أن تعرف المؤسسة كيف تبيع لتحقق النجاح, فنجاح المؤسسة يتوقف على قدرتها على تكييف عرضها مع ما يطلبه السوق و كذلك على السيطرة على كل الشروط الداخلية للاستغلال و ذلك بمضاعفة الجهود للتنبؤ بالأحداث من أجل التكيف أكثر فأكثر مع السوق أو مع الوضعيات المتطورة باستمرار.

تعمل المحاسبة التحليلية على مراقبة مردودية مختلف الأقسام في المؤسسة, أو مختلف المنتوجات, أو مجموعة المنتوجات المتشابهة و ذلك بمتابعة تطور التكاليف مع الزمن و مقارنتها مع المبالغ المحددة مسبقا.

كما أن معرفة التكاليف بفضل المحاسبة التحليلية يسمح بإدراج مفهومها معياريا في التسيير, أي إمكانية مقارنة النتائج المحققة بالقيم المعيارية. فمقارنة التكاليف الحقيقية بالتكاليف التقديرية أو المعيارية يسمح بتحديد الفروقات الموازنية وتحليلها لاتخاذ القرارات التصحيحية وبالتالي تهتم المحاسبة التحليلية بتقديم المعلومات المحاسبة الضرورية للمراقبة الموازنية وفي هذا المنظور تعتبر المحاسبة التحليلية أحد أدوات مراقبة التسيير[3] .

ج- المساعدة على اتخاذ قرارات التسيير:

تقدم المحاسبة التحليلية معلومات يمكن اعتمادها في الدراسات والتحاليل التي تساعد على اتخاذ قرارات يتوقف عليها مستقبل المؤسسة. فكلما أقدمت المؤسسة على مشروع ما, يتطلب دراسة الملف تجميع معلومات محاسبية تخص هيكلة التكاليف, وعلى سبيل المثال: هل من الأفضل تصنيع جزء من المنتج النهائي داخل المؤسسة أو التنازل عليه إلى شركة أخرى؟ هل يجب شراء شاحنات النقل أم يجب استئجارها؟ كل هذه الدراسات تتطلب تحليلا مقارنا للتكاليف.

---

[1] - Arnaud Diaz, Essentiel sur gestion, Comptabilité analytique et gestion budgétaire, Lyon, L'hermés, 1992, P 9.

[2] - Ibid, P7.

[3] - Didier Leclère, L'essentiel de la comptabilité analytique, Paris, Edition d'organisation, 1997, P6.

وبهذا الصدد على المحاسبة التحليلية أن تكون على مستوى من التنظيم يضمن تقديم معلومات رقمية أساسية لمتخذي القرارات وتكون لهذه المعلومات في كثير من الأحيان أهمية استراتيجية فعلى سبيل المثال, في مرحلة طرح منتوج جديد، متى يجب اتخاذ قرار مواصلة الإنتاج أو التوقف عنه، وهنا تكون بعض المعلومات التحليلية مفيدة وقيمة. وكذلك في مرحلة شيخوخة المنتوج عندما يتعلق الأمر بقرار سحب المنتوج من قائمة منتجات المؤسسة, وهنا تكون معرفة تطور النتائج التحليلية أساسي.

وعليه فإن المحاسبة التحليلية هي أداة أساسية تساعد على اتخاذ القرارات الخاصة بالمؤسسة.

المطلب الثاني: دراسة التكلفة وسعر التكلفة

1- **تعريف التكلفة**: التكلفة هي مجموع الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة أو بمنتوج مادي معين, أو مجموع منتوجات, أو خدمة أو مجموع خدمات, مقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية أي قبل وصولها إلى البيع.

2- **أنواع التكاليف:** يمكن تقسيم التكاليف حسب عدة معايير كما يلي[1]:

- حسب محتوى التكاليف: كل تكلفة محسوبة يمكن أن تأخذ بعين الاعتبار كل الأعباء المتعلقة بالعنصر المدروس (تكاليف كلية) أو فقط التكاليف التي لها مميزات خاصة (تكاليف جزئية) مثل التكاليف الناتجة عن تغير المنتوج (تكاليف متغيرة) أو الأعباء التي لها علاقة مع المنتوج (تكاليف مباشرة).

- حسب زمن حساب التكاليف: فإذا كانت التكاليف محددة مسبقا يطلق عليها التكاليف المعيارية أو التقديرية, أما إذا حددت لاحقا فيطلق عليها" التكاليف الحقيقية" والمقارنة التي تتم بين هاتين التكلفتين تؤدي إلى استخراج الانحرافات.

-حسب حقل تطبيق التكلفة المدروسة: و هنا يمكن التمييز بين عدة أنواع:

أ- التكلفة حسب الوظيفة الاقتصادية : وتتمثل في تكاليف الشراء, الإنتاج, التوزيع.

ب- التكلفة حسب وسائل الاستغلال: مخزن، جناح أو جزء من الجناح، مصنع، ورشة، موقع عمل، مكتب...

ج- التكلفة حسب الإنتاج (نشاط الاستغلال): مجموعة, عائلة منتجات, مرحلة تصنيع منتوج.

د- التكلفة حسب المسؤولية: وهي مجموعة الأعباء التي توكل إلى شخص ما (مدير, رئيس مصلحة...).

ه- تكاليف أخرى: حسب المنطقة أو حسب مجموعة الزبائن...

و يمكن تلخيص ما سبق في الجدول التالي :

الجدول رقم1.3 : أنواع التكاليف

---

[1] - Christian Goujet, Chritian et Chritiane Raulet, Comptabilité analytique et contrôle de gestion, 3ème Edition, Paris, Dunod , 1996, Tome1, P12.

حسب المضمون أو المحتوى	حسب الزمن	حسب حقل التطبيق
- تكاليف كلية - تكاليف جزئية * تكاليف متغيرة * تكاليف مباشرة	- تكاليف تقديرية - تكاليف حقيقية	- الوظائف - الوسائل - الإنتاج - المسؤوليات - أخرى

المصدر: Christian Goujet, Christian et Chritiane Raulet, Op cit, P 13

3- **تعريف سعر التكلفة** :سعر التكلفة هو مجموع التكاليف التي يتكلفها منتوج معين أو خدمة مقدمة إبتداءا من انطلاق عملية إعدادها إلى غاية وصولها إلى المرحلة النهائية (أي تحسب فيها تكاليف البيع)[1].

المطلب الثالث: الطرق المختلفة لحساب التكلفة

يتم حساب التكاليف و سعر التكلفة الخاصة بالمنتوجات أو الخدمات في المؤسسة بالاعتماد على عدة طرق. و في كل الطرق تسبق عملية الحساب عملية التحليل التالية:

أ- تحديد الاستهلاكات وتكاليف المواد الأولية : أي المعرفة الدقيقة لحركة دخول وخروج المخزونات.

ب- تحديد الزمن المستغرق في العمل و التكاليف المتعلقة به.

ج- تحديد الأعباء غير المباشرة و تحميلها على أساس معين.

و فيما يلي سنحاول إعطاء شرح مختصر لهذه الطرق .

❖ **الطريقة الأولى : طريقة التكلفة الكلية**

حسب هذه الطريقة يمكن أن نصنف التكاليف إلى قسمين: المباشرة وغير المباشرة, و يعتبر هذا التقسيم مهما بالنسبة لهذه الطريقة وهذا بسبب اختلاف طريقة معالجة هاتين التكلفتين [2].

أ- التكاليف المباشرة و حسابها : تعرف التكاليف المباشرة على أنها تلك الأعباء التي تتعلق بتكلفة أو سعر تكلفة معينة[3] وعليه فهي محسوبة ضمن هذه التكلفة أو سعر التكلفة ولا تطرح أي مشكل في الحساب, وبالتالي تسجل مباشرة وكلية " في حساب هذه التكلفة أو سعر التكلفة".

ب- **التكاليف غير المباشرة و طريقة تحميلها**: تعرف التكاليف غير المباشرة على أنها تلك الأعباء التي تتعلق بعدة تكاليف أو أسعار تكلفة والتي ينبغي توزيعها قبل تحميلها[4] ولا يمكن أن تكون محسوبة مباشرة في التكلفة أو سعر التكلفة المعينة, لأنها تتعلق بمجموعة معينة من المنتوجات أو الوظائف أي تتعلق بمجموع

---

[1]- ناصر دادي عدون, المحاسبة التحليلية، الجزائر، دار المحمدية العامة، 1990، ص 14.

[2] - A. Burlaud, C. simon, Comptabilité de gestion, Paris, Vuibert, 1993, P15.

[3] - Nobert Guedj, Op Cit, P149.

[4] - A. Burlaud, Op Cit, P 16.

نشاط المؤسسة الإجمالي. و بالتالي فإن عملية حساب هذه التكاليف تتصف بالصعوبة فمن الصعب تحديد ما هو الجزء من هذه الأعباء الذي يدخل في حساب تكلفة أو سعر تكلفة معينة لمنتوج معين.

مثلا: حالة آلة تساهم في إنتاج عدة منتوجات و بكميات مختلفة فالمشكل هو تحديد جزء من مصاريف الصيانة أو الاهتلاكات لهذه الآلة والذي يدخل ضمن تكلفة المنتوج المراد حسابها.

ونفس الشيء بالنسبة لمصاريف الإدارة والمالية حيث تقدم خدمات لمجموع المؤسسة ككل وبالتالي يصعب تحديد اتجاهها. بالإضافة إلى المصاريف الأخرى غير المباشرة والتي تكون غالبا موزعة حسب مراحل نشاط المؤسسة مثل : مصاريف الشراء غير المباشرة, مصاريف الإنتاج, مصاريف التوزيع...

يتم تحميل هذه التكاليف غير المباشرة باستعمال عدة طرق و أهمها طريقة الأقسام المتجانسة (أو مراكز التحليل) وتعود جذور هذه الطريقة إلى الفترة الممتدة ما بين الحربين العالميتين وحسب هذه الطريقة يتم تقسيم المؤسسة إلى عدد معين من الوظائف منها ما يكون مشتركا بين بعض النشاطات, و منها ما يتعلق بنشاط معين واحد. و كل مركز تحليل يمكن أن يكون متصلا بوظيفة معينة في المؤسسة, إذن تسمح مراكز التحليل بتقسيم المؤسسة إلى عدة أقسام متجانسة.

والقسم المتجانس هو نظام محاسبي يستعمل في تحليل الأعباء التي لا تحسب مباشرة في التكاليف وهذا قبل تحميلها على هذه الأخيرة.

يكون القسم المتجانس مجموعة أعباء يمكن أن تحمل على سعر التكلفة بواسطة وحدات عمل مثل: ساعات العمل, الحجوم, التكاليف, رقم الأعمال...إلخ, و تكمن صعوبة تحديد وحدة العمل في صعوبة تحديد العلاقة الأكثر تعبيرا بين وحدة معينة ونشاط قسم وكذلك التكاليف الإجمالية لهذا الأخير.

- **تقييم طريقة التكلفة الكلية**

بعد تعريف القسم المتجانس الذي يعتبر المفتاح الأساسي لطريقة التكلفة الكلية، نستطيع القول أن هذه الطريقة تهتم بمجمل التكاليف: سواء المباشرة التي تخص منتج معين أو غير المباشرة التي تخص عدة منتجات و التي يتم تحميلها على أساس الأقسام المتجانسة و بالتالي فان أهم مميزات هذه الطريقة أنها تسمح ب:

- قياس جزء التكاليف غير المباشرة الخاصة بكل قسم عند حساب التكاليف أو أسعار التكلفة.
- عملية مراقبة التسيير، ذلك لكونها تسمح بتحديد مراكز المسؤولية، وبالتالي فهي تشكل عنصرا ضروريا إذا أردنا أن نطبق تسييرا لا مركزيا.
- تحليل سعر التكلفة حسب المراحل : شراء ، إنتاج، توزيع.

لكن رغم هذا نجد مجموعة من الانتقادات التي وجهت إلى هذه الطريقة والتي تتمثل فيما يلي:

- تعتبر هذه الطريقة لحساب التكاليف من أحسن الطرق لإدخال مجموع الأعباء في سعر التكلفة النهائي, ولكن لا يمكن حساب هذه الأعباء إلا عند انتهاء الدورة الاستغلالية. بينما غالبا ما يطلب

مسيرو المؤسسات التعرف على سعر التكلفة لمنتجاتهم من أجل اتخاذ قرارات فيما يخص المبيعات والأسعار قبل حساب مجموع التكاليف .

- كما تعتبر هذه الطريقة طويلة عند توزيع وتحميل الأعباء غير المباشرة.
- بالإضافة إلى أن هذه الطريقة لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات مستوى النشاط نظرا لثبات التكاليف الثابتة من شهر لآخر, فهي تؤثر على التكلفة وبالتالي على الأرباح عند تغير حجم النشاط (حجم الإنتاج), وهذه الملاحظة تؤخذ بعين الاعتبار في طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.

الطريقة الثانية: طريقة التكاليف المتغيرة

تتكون التكاليف المباشرة و التكاليف غير المباشرة من: تكاليف ثابتة و أخرى متغيرة كما هو مبين في الشكل التالي:

الشكل رقم 1.3: العناصر المكونة للتكاليف المباشرة وغير المباشرة.

التكاليف المباشرة
- **تكاليف متغيرة**
  - المواد الأولية اللازمة لانتاج المنتج أ
  - أجور العمال الذين ينتجون المنتج أ
- **تكاليف ثابتة**
  - اهتلاك معدات الإنتاج التي تنتج المنتج أ
  - حضور المسؤول عن المنتج أ

التكاليف غير المباشرة
- **تكاليف متغيرة**
- **تكاليف ثابتة**
  - المواد الأولية و الطاقة الكهربائية المستهلكة في الورشة 1 التي ينتج فيها المنتج أ

المصدر: **Nobert Guedj, Op Cit, P 150.**

تقوم طريقة التكاليف المتغيرة على التمييز بين التكاليف الثابتة و المتغيرة، و حساب التكلفة على أساس التكاليف المتغيرة فقط[1].

وتعرف التكاليف الثابتة على أنها تلك الأعباء التي لا تتغير بتغير حجم النشاط على المدى القصير مثل: الاهتلاكات, الإيجار, التأمينات.

أما التكاليف المتغيرة فهي تلك الأعباء التي تتغير بتغير حجم النشاط خلال فترة زمنية.

إن الهدف الأساسي من وراء تقسيم التكاليف إلى مباشرة وغير مباشرة في طريقة التكاليف الكلية هو محاسبي أي حساب التكاليف الحقيقية المدرجة في المنتوج, أما تقسيم التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة في طريقة

[1] - Nobert Guedj, Op Cit, P157.

التكاليف المتغيرة فهدفه اقتصادي تحليلي, فهذه الطريقة تهدف إلى تحليل النتيجة وليس حسابها فلا يمكن أن نستعمل أي طريقة محاسبية تسمح بإهمال جزء معين من التكاليف (التكاليف الثابتة) .

كذلك فإن حساب النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة هو مرور إلى حساب هامش التكلفة المتغيرة و نقطة الصفر (عتبة المردودية, أو رقم أعمال نقطة الصفر).

الهامش على التكلفة المتغيرة = رقم الأعمال – إجمالي التكلفة المتغيرة

النتيجة التحليلية = الهامش على التكلفة المتغيرة – التكاليف الثابتة

عتبة المردودية= (التكاليف الثابتة * رقم الأعمال) / هامش التكلفة المتغيرة

عتبة المردودية= التكاليف الثابتة / نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة

مع العلم أن:

نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة = الهامش على التكلفة المتغيرة / رقم الأعمال * 100

- **تقييم طريقة التكلفة المتغيرة**

تبدي هذه الطريقة مجموعة من المزايا و المساوئ ويمكن حصرها فيما يلي:

المزايا:

- تمتاز هذه الطريقة بسهولتها و قلة تكلفتها مقارنة مع طريقة التكلفة الكلية.
- تسمح مقارنة الهامش على التكلفة المتغيرة بين المؤسسات بتقييم وضعية المؤسسة, مقارنة مع باقي المؤسسات.

وتعتبر عتبة المردودية مؤشرا يتخذ على أساسه قرارات مستقبلية فيما يخص المؤسسة, فهو يسمح للمؤسسة, بمعرفة التكاليف المتغيرة والثابتة التي لا تحقق لا ربحا ولا خسارة. أي يمكن المؤسسة من تغطية

التكاليف (الثابتة + المتغيرة) دون تحقيق أي ربح أو خسارة وعلى هذا الأساس يسمح لها بمراقبة التكاليف الإنتاجية والتحكم فيها على مجال واسع يسمح لها بتحديد الأرباح في فترة زمنية محددة وهذا بوجود تكاليف إنتاجية عقلانية.

المساوئ:

- ليس هناك تمييز واضح بين الفترة الطويلة والقصيرة الأجل فالحد المميز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة هي المدة القصيرة لأنه بطول الفترة الزمنية تصبح كل التكاليف متغيرة و بالتالي ليس من السهل الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة.
- إذا كان جزء التكاليف الثابتة غير المحملة مهم، وإذا كنا نجهل قانون تطورها على المدى الطويل فان كل ترجمة للوضعية تتضمن احتمال وجود نسبة من الخطأ.

الطريقة الثالثة: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

ظهرت طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة نظرا للانتقادات التي وجهت إلى طريقة التكلفة الكلية التي لا تأخذ بعين الاعتبار تغير مستوى النشاط عند حساب التكاليف الثابتة, وكذلك نظرا للانتقادات التي وجهت إلى طريقة التكلفة المتغيرة التي تتجاهل كلية التكاليف الثابتة, وبالتالي تعتبر هذه الطريقة حلا عقلانيا عندما تتغير القدرة الإنتاجية للمؤسسة.

وتعتبر طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة أسلوبا لتحميل النفقات الثابتة بطريقة عقلانية تأخذ بعين الاعتبار تغير مستوى النشاط, حيث نجد أنه من غير العقلاني أن نحمل الإنتاج كل التكاليف الثابتة بالرغم من تغير مستوى النشاط.

لذلك يتم معالجة هذا الفرق في التكاليف الثابتة والناتج عن تغير مستوى النشاط عن طريق ضرب معامل التحميل في التكاليف الثابتة[1].

التكاليف الثابتة المحملة = التكاليف الثابتة * معامل التحميل

معامل التحميل = حجم النشاط الحقيقي / حجم النشاط العادي

[1] - J. Orsoni, Op Cit, P 69.

ويعرف حجم النشاط الحقيقي على أنه المستوى الفعلي للإنتاج الذي تحققه المؤسسة والذي قد يكون أقل أو أكبر أو يساوي المستوى العادي, أما حجم النشاط العادي فهو الطاقة الإنتاجية للمؤسسة والتي نقصد بها الطاقة المتوسطة العادية التي تأخذ بعين الاعتبار طاقة الآلات , وعدد العمال و وقت العمل و أوقات التعطلات والصيانة[1].

و بالتالي, فإذا كان حجم النشاط الحقيقي أكبر من حجم النشاط العادي, فإن معامل التحميل يكون أكبر من الواحد و بالتالي نحصل على فرق موجب يسمى ربح زيادة النشاط.

أما إذا كان حجم النشاط الحقيقي أصغر من حجم النشاط العادي, فإن معامل التحميل يكون أصغر من الواحد وبالتالي نحصل على فرق سالب يسمى فرق نقص النشاط .

قييم طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

بالرغم من فوائد هذه الطريقة التي تسمح بحساب سعر تكلفة عقلاني إلا أنها تطرح بعض المشاكل مثل:

- صعوبة تحديد حجم النشاط العادي.
- وكذلك صعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة.

الطريقة الرابعة: طريقة التكاليف المعيارية

يمكن تعريف التكاليف المعيارية على أنها تكاليف محددة بصورة مسبقة, تبين ما يجب أن تكون عليه التكلفة أثناء سيرانها, وتعد استنادا إلى دراسات لجنة مشتركة مؤلفة من اقتصاديين وإداريين ومحاسبين لكل عملية إنتاجية أو مرحلة من مراحل الصنع على حدة, وذلك تحت ظروف الكفاية الإنتاجية الواقعية والممكنة بغية تحديد نوع وحجم الانحرافات عن الهدف المعياري حتى تتمكن الإدارة من اتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة[2].

وعموما يمكن التمييز بين الأنواع التالية للتكاليف المعيارية[3] :

- **التكاليف المعيارية التاريخية** : يتم تحديدها على أساس متوسط التكاليف التي تحملتها المؤسسة في فترات سابقة, وبالتالي فهي غير ناتجة عن دراسة علمية, ولا ينصح باستعمال هذا النوع من التكاليف.

- **التكاليف المعيارية النظرية** : وتحدد على أساس أحسن استعمال ممكن لعوامل إنتاج المؤسسة, وهي تمثل الحالة المثالية للنشاط وبالتالي فهي لا تحقق إلا في حالات استثنائية, غالبا ما تحاول المؤسسات الاقتراب من تحقيقها.

---

[1]- رحال علي, مرجع سبق ذكره, ص 65.

[2]- جبرائل جوزيف كحالة, رضوان حلوة حنان, مرجع سبق ذكره, ص 28.

[3]- ناصر دادي عدون , مرجع سبق ذكره, ص 162.

- التكاليف المعيارية العادية : تحدد بدلالة التقديرات المتعلقة بالظروف العادية للإنتاج في المؤسسة, وهي تتعلق بتكاليف دورة أو دورات سابقة مع الأخذ بعين الاعتبار التغيرات الممكن حدوثها مستقبهناك ثلاثة عناصر يمكن حساب الفروقات المتعلقة بها وهي المواد الأولية المستعملة, اليد العاملة, المصاريف غير المباشرة. و سنتعمق أكثر في كيفية حساب الفروقات عند تطرقنا إلى المراقبة الموازنية في المبحث الموالي .

- **تقييم طريقة التكاليف المعيارية**

تعتبر طريقة التكاليف المعيارية من الطرق الناجعة التي تستعمل في مراقبة نشاط المؤسسة حيث تعمل على مايلي:

- المساعدة في التخطيط : تقوم فكرة التكاليف المعيارية على التحديد المسبق وبصورة علمية وموضوعية لعناصر تكاليف الإنتاج المتغيرة منها والثابتة لفترة مستقبلية معنية, و يخدم هذا التحديد المسبق أغراضا متعددة أهمها:

- المساعدة في تحديد أسعار بيع المنتجات.
- المساعدة في تحديد دخل المؤسسة أو قياس أرباحها مقدما.

- **المساعدة في الرقابة**: تعتبر الرقابة على التكاليف وقياس كفاءة الأداء الإنتاجي من الأهداف الرئيسية لنظام التكاليف المعيارية, فمن خلال المقارنة بين التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية تحدد الانحرافات, ومن خلال تحليل هذه الانحرافات تتضح أسبابها والمسؤولين عنها, الأمر الذي يمكن الإدارة من اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة, وبذلك يخلق استخدام طريقة التكاليف المعيارية وعيا تكالفيا لدى العاملين في المؤسسة يدفعهم إلى المحافظة على التكلفة عند مستواها المعقول, بل قد يحفزهم على خفض هذه التكلفة, خاصة إن اقترن نظام الحوافز في المنشأة بمستوى تحقيق المعايير الموضوعة.

- المساعدة في اتخاذ القرارات: تعد التكاليف المعيارية العامل الأساسي في تحديد الحد الأدنى للسعر الذي يمكن أن تقبله الإدارة, وتساعد في تحديد مستويات الإنتاج وأثر استغلال الطاقة الإنتاجية على التكاليف, كما تساعد في تحديد تشكيلة الإنتاج التي تحقق أكبر ربحية ممكنة..., إضافة إلى مساعدتها في اتخاذ العديد من القرارات الهامة الأخرى.

المطلب الرابع: طريقة التكلفة على أساس الأنشطة Activity Based Costing (ABC)

كيف يمكن للمسيرين أن يعرفوا أنواع المنتجات التي تحقق ربحا فعليا ؟

هل عليكم أن يحسبوا الجهد الذي يقضيه العمال في تطوير الأسواق من أجل التصدير, من دراسة السوق إلى غاية تحديد الموزع المحلى ؟

إن الإجابة على هذه الأسئلة قد تكون صعبة إذا لم تحسب المؤسسة جميع تكاليفها الحقيقية. و لقد أبدت الأنظمة السابقة لتقييم التكاليف بعض النقائص التي تظهر عند توزيع التكاليف غير المباشرة, ففي العادة يتم تحميل التكاليف غير المباشرة على أساس الوقت الذي يقضيه العمال في بعض المهام الإدارية, أو الذي يقضونه على خطوط الإنتاج أو لبيع المنتوج للزبائن...إلخ, لكن على إثر الانخفاض الكبير لتكاليف اليد العاملة وارتفاع التكاليف المتعلقة بنشاطات الدعم في مجالي الإنتاج و التسويق أصبح من الصعب تحديد هذه التكاليف غير المباشرة بدقة وهذا ما يؤكده المحاسبون[1].

تشجع بعض المؤسسات محاسبيها على تبني طريقة مفضلة عند اليابانيين ظهرت في الثمانينات [2], وتتطلب هذه الطريقة من المحاسبين أن يكونوا أكثر إطلاعا على الجوانب المختلفة لنشاطات المؤسسة ليتمكنوا من حصر التعقيدات الملازمة للنشاط اليومي للمصنع ولحقائق السوق.

وبالتالي فمن الضروري لتصور نظام عام لتقييم التكاليف في المؤسسة أن نتمكن من استيعاب طريقة عمل مجموع نشاطاتها و تحديد انعكاسات هذه النشاطات على البنية العامة للتكاليف, وبعبارة أخرى فإن النظام المثالي لتقييم التكاليف يجب أن يعكس صورة المؤسسة بكاملها أي المصنع والإدارة في نفس الوقت وذلك بحساب الوقت والجهد والكفاءات الضرورية لإنتاج و بيع كل منتوج.

إن التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) والتي يعقد عليها الكثير من الأمل تستجيب لهذه الإشكالية وتفترض هذه الطريقة دراسة أدق للعوامل الأساسية التي لها تأثير على التكاليف غير المباشرة للمؤسسة وذلك بمحاولة تحديد ما يؤثر على التكاليف سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي[3].

تعتمد طريقة (ABC) على نظرية بسيطة وهي : أن مجموع نشاطات المؤسسة المتوسطة وجدت لدعم تصنيع و تسويق المنتوجات والخدمات لذلك لابد من تحديد هذه النشاطات بدقة للتمكن من تحميل أعبائها في تكلفة المنتوج, وعليه تساعد هذه الطريقة على تحديد التكاليف المثالية لـ :

- المؤسسات التي تنتج منتوجات بكميات صغيرة و كبيرة في نفس الوقت.
- المؤسسات التي تنشط في أسواق مختلفة جدا.
- المؤسسات التي تهتم بأجزاء مختلفة من السوق.

كيف يمكن تطبيق طريقة التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) ؟

لتطبيق هذه الطريقة يتم إجراء في البداية دراسة أفقية تشمل جميع المؤسسة من أجل تحديد السلسلة المعقدة (Chaîne complexe) لكل من الموارد, النشاطات والمهام الضرورية لصنع المنتوج أو أداء الخدمة (أنظر الشكل 3-2).

---

[1] - David P.Doyle, La maitrise des couts, Paris , Edition d'organisation, 1996, P97.
[2] - Alain Chauvet, Methodes de management, 2e Edition, Paris, Edition d'organisartion, 1997, P202.
[3] - David P.Doyle, Op Cit, P 97.

وينبغي أن تشمل هذه الخطوة الضرورية كل المجالات الوظيفية: الشراء, الإنتاج, المراقبة, الإدارة...إلخ. إنطلاقا من فرضية أن النشاطات تولد التكاليف لكن بالموازاة فإن المنتوجات والخدمات تستهلك النشاطات, يمكن أن يتفاجأ المسيرون بملاحظة ضخامة التكاليف الناجمة عن تصنيع منتوج أو تقديم خدمة تتضمن جزءا كبيرا من التكاليف غير المباشرة, و يكون هذا أكثر وضوحا في المنتوجات الموجهة إلى الأسواق الخارجية والتي تتطلب تعديلات ونشاطات إضافية لتتلاءم مع مختلف المعايير الثقافية ومع مختلف الأذواق وهذا ما يؤكد صحة أن النشاطات تولد التكاليف.

الشكل رقم 2.3 : إعادة تقييم النشاطات وفق نظام (ABC)

الموارد :
- العمال
- الأموال
- المعلومات
-

تحديد التكلفة 01

النشاطات :
- تسيير المخزون
- الشراء
- البيع / التسويق

تحديد التكلفة 02

المهام :
- تسجيل المعطيات
- الفوترة
- برامج التوزيع
- الاستلام / المراقبة
- مراقبة الجودة
- تسديد الطلبية

منتوج 1
منتوج 2
منتوج 3

ما هي العوامل التي تسبب ارتفاعا أو انخفاضا في هذه المهام ؟

المصدر : **David P. Doyle, Op Cit , P99**

لذلك فإن تطبيق طريقة (ABC) في محيط إنتاجي يتضمن تحليلا عميقا لأكبر عدد من نشاطات المؤسسة, و في مرحلة أولى يمكن للمؤسسة الإنتاجية أن تقوم بتجزئة نشاطاتها الأساسية و تقييم تكاليفها كما يلي[1] **:**

[1] - Ibid, P 101

- معالجة طلبات الزبائن و متابعتها.
- مراقبة التوزيع.
- نقل المشتريات أو المكونات إلى المخزن.
- نقل المكونات إلى مصنع الإنتاج.
- عملية التركيب أو الإنتاج.

وعلى القائم على تطبيق هذه الطريقة أن ينتقل إلى كل وحدة مكلفة بمهمة من المهام السابقة للمؤسسة من أجل الحصول على معلومات حول كيفية سير العمليات.

ومن الواضح أن تكاليف الناجمة عن نشاطات التخزين والتوزيع في المؤسسات الإنتاجية تمثل مبالغا هامة, وفي هذه الحالة تبدو طريقة(ABC) مفيدة لتحديد هذه التكاليف و للبحث عن العوامل المسببة لها مثل :

- تفريغ و مراقبة المشتريات
- تخزينها
- تصنيف المشتريات حسب تعليمات مدير المصنع.
- البحث عن الأسواق الجديدة.

- **تقييم طريقة(ABC)**

جاءت هذه الطريقة للقضاء على الآثار السيئة الموجودة في الطرق التقليدية والمتمثلة في صعوبة تحديد التكاليف غير المباشرة أو تحديدها بصورة ناقصة, ذلك لأن الاعتماد على تحديد التكاليف وفق الوظائف فقط يؤدي إلى إهمال جزء كبير من التكاليف غير المباشرة مثل: تكاليف التخزين, وتصنيف المشتريات ودراسة طلبات الزبائن ومراقبة عملية التوزيع, وهذا ما ترتكز عليه طريقة (ABC)عند حسابها للتكاليف على أساس الأنشطة وهو ما يسمح بتحديد تكلفة حقيقية مثالية وأكثر واقعية.

لكن رغم هذا تبقى مراحل هذه الطريقة عرضة لعدة تساؤلات و نقاشات ومن بينها نطرح مايلي: **هل من السهل حساب الوقت و الجهد و الكفاءات الضرورية لانتاج و بيع كل منتوج؟**

المبحث الثاني: الموازنات التقديرية

تمهيد:

ليس ثمة شك أن عملية التوزيع والتخصيص المثالي للموارد تعتبر من أصعب المهام التي تعترض المشرفين عليها وذلك في ظل ظروف ندرة الموارد التي أصبحت مؤشراتها تزداد في الوقت الحالي.

وحتى يتحقق الاستغلال الأمثل لهذه الموارد فعلى المسؤولين القيام بوظائف أساسية وهي التخطيط, التنسيق, الرقابة, واتخاذ القرارات, ويعد نظام الموازنات التقديرية نظاما متكاملا يهدف إلى القيام بهذه الوظائف فهو يزود المسؤولين بكل البيانات والتقارير التي تمكنهم من تخطيط ومتابعة واستغلال الموارد النادرة المتاحة بكل كفاءة واتخاذ القرارات المناسبة في الأوقات اللازمة.

وينطوي نظام الموازنات التقديرية على عمليتين: الأولى تتعلق بتحضير الموازنات والثانية تتعلق بإجراءات مراقبتها.

المطلب الأول : مفهوم الموازنات التقديرية

تعتبر الموازنات التقديرية إحدى الأدوات التي تستخدم على نطاق واسع لغرض مراقبة التسيير, وهي تندمج ضمن إطار التسيير الاستراتيجي للمؤسسة ففي البداية يتم وضع المخطط الاستراتيجي (plan stratégique) لتغطية مدة تتراوح بين (5 إلى 10 سنوات), ثم تقسم أهداف المخطط الاستراتيجي إلى أهداف متوسطة المدى في إطار المخطط العملي (Plan opérationnel) لمدة 3 سنوات مثلا, وبناءا على المخطط العملي يتم وضع الموازنات للمدى القصير (تقديرات للسنة المقبلة)[1].

وعليه يمكن تعريف الموازنة على أنها خطة مالية قصيرة المدى, تتضمن توزيعا للموارد مرتبطا بالمسؤوليات المحددة من أجل تحقيق الأهداف التي تطمح إليها المؤسسة. ويجب أن تكون الموازنة مرفوقة بمخطط عمل (Plan d'action) نوعي و يتضمن تواريخ إنجاز النشاطات [2] .

ولإعداد الموازنات التقديرية لابد من احترام مجموعة من القواعد التي تتحكم في إعدادها وهي[3]:

1- رأينا فيما سبق أن الموازنة هي تعبير مالي لخطة يراد تنفيذها في مركز مسؤولية وبالتالي يتطلب إعداد الموازنات التقديرية ضرورة تواجد تنظيم إداري تكون فيه مراكز المسؤولية واضحة حتى نتمكن من ربط الموازنات بتلك المراكز وهذا ما يمكننا من تحديد المسؤولية وتقييم الأداء.

---

[1] - Armand Dayan, Manuel de gestion, Paris , Edition Ellipes, 1999, volume I, P 809.
[2] - Nobert Guedj, Op Cit, P 254.
[3] - فركوس محمد, الموازنات التقديرية, الجزائر, ديوان المطبوعات الجامعية, 2001, ص 9.

2- اعتماد الموازنة على التنبؤ: التنبؤ هو توقع أحداث مستقبلية, وتشمل عملية التنبؤ دراسات إحصائية للفترات الماضية وكذلك الاتجاهات في المستقبل, وعلى ضوء هذه الدراسات نضع افتراضات الفترة القادمة لكل بند من بنود الموازنة, و يجب أن نأخذ في الحسبان ظاهرة الخطر و عدم التأكد.

3- الشمول: يجب أن تشتمل الموازنة على كل أنشطة المؤسسة, بنود التكاليف والإيرادات وكل المستويات الإدارية, وكذلك كل الجوانب الكمية و المالية.

4- توزيع الموازنات توزيعا زمنيا وجغرافيا لكي نتابع ونقيم أداء كل منطقة في فصل أو شهر معين وحتى نوجه الاهتمام للمناطق ذات الأداءات الضعيفة.

5- المشاركة في الإعداد : يجب إشراك جميع المسؤولين عن تنفيذ الموازنة في إعداد الموازنات لأن عدم مشاركتهم في إعدادها و فرض تقديراتها عليهم سوف يؤدي إلى تكاسلهم عن تحقيق أهداف الموازنة، ويمكنهم الدفاع عن أدائهم الضعيف بأن التقديرات مفروضة عليهم و لم يشاركوا في إعدادها.

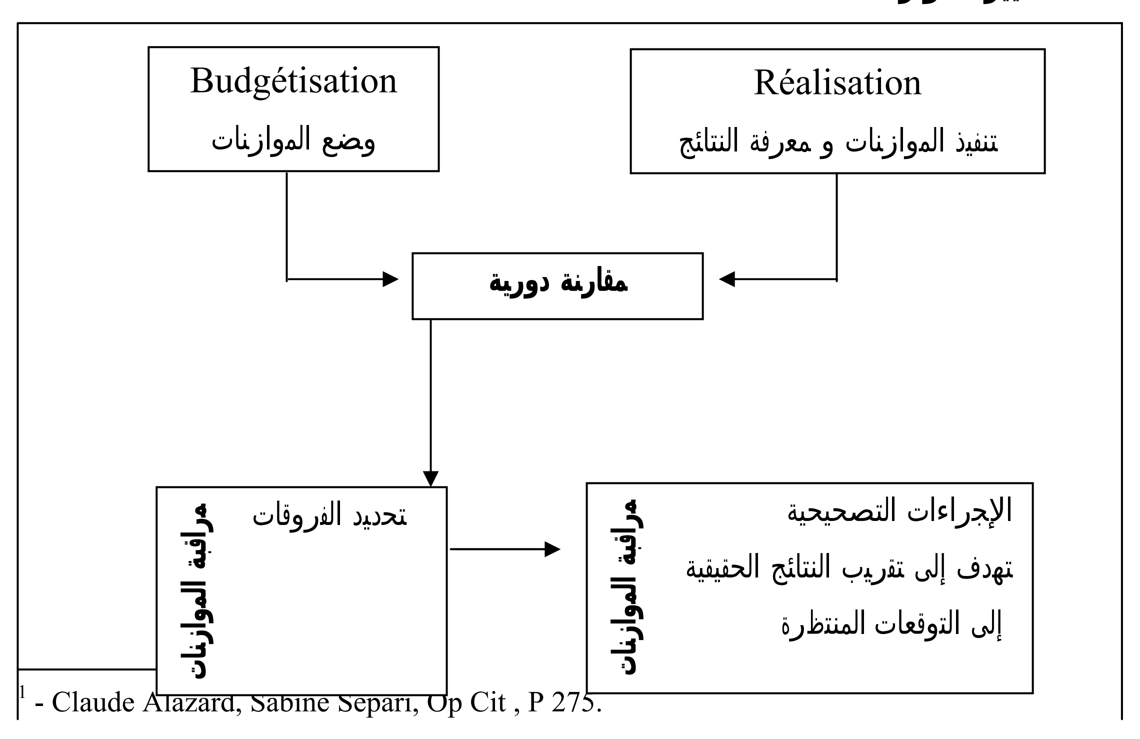
إن اشتراك المسؤولين عن تنفيذ الموازنة في إعداد التقديرات يرفع من معنوياتهم ويحفزهم على تحقيق تلك التقديرات, كما تسمح هذه المشاركة أيضا بتنمية روح التعاون في النفوس وتجعلهم أكثر أمانا واطمئنانا على مستقبلهم نظرا لمعرفتهم بخطط المؤسسة و أهدافها و هذا ما يجعلهم يرفعون من أدائهم.

تعتبر الموازنات جزء من نظام تسيير الموازنات (la gestion budgétaire) و الذي يتكون من مرحلتين متميزتين:[1]

- وضع الموازنات (la budgétisation).
- مراقبة الموازنات (le contrôle budgétaire).

و يمكن تمثيل نظام تسيير الموازنات في الشكل التالي :

الشكل رقم 3.3 : تسيير الموازنات



[1] - Claude Alazard, Sabine Separi, Op Cit , P 275.

المصدر : **Claud Alazard, Sabine Sépari, Op Cit, P 275**

وبالتالي تعتبر تسيير الموازنات بهذه الصورة نظاما مساعدا على مراقبة التسيير و على اتخاذ القرار، باعتبارها تساعد على تحديد الفروقات ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية لتحسين أداء المؤسسة ككل.

فتسيير الموازنات هي وظيفة جزئية من مراقبة التسيير, ويمكن تحديد دور مراقب التسيير في هذا الإطار على النحو التالي[1]:

1- عليه أن يحدد إجراءات وضع الموازنات (برامج الإعلام الآلي logiciel, المطبوعات, الآجال, نشر وتوزيع الوثائق, المعطيات الإحصائية, المؤشرات الاقتصادية, فرضيات تطور كتلة الأجور, التضخم,...إلخ).
2- عليه تحديد وإظهار إجراءات متابعة الموازنات (برامج الإعلام الآلي, المطبوعات, الدوريات, مستوى المعلومات...إلخ).
3- يضع نفسه تحت تصرف المسؤولين لمساعدتهم على وضع الموازنات انطلاقا من التنبؤات الخاصة بنشاطات مراكزهم.
4- يقوم بمراقبة الانسجام بين مختلف الموازنات على مستوى المؤسسة ومراكز الأرباح وذلك بتفادي الاستعمال المزدوج, الاستثمارات المبعثرة, الإغفالات...إلخ.
5- يقوم بضبط الموازنة الإجمالية للمؤسسة ويقدم غالبا تعليقات وملاحظات للمسؤولين حول الموازنات الموضوعة كما يقدم من جهة ثانية الموازنات العامة إلى المديرية المالية التي يكون على اتصال دائم بها.
6- يقوم بتحليل تقارير الموازنات (الفروقات) الواردة من مختلف وحدات التسيير.
7- يقوم بمبادرة منه أو بطلب من المسؤولين بالمساعدة على اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.
8- يشارك في وضع نظام المعلومات الذي هو لوحات قيادة.

المطلب الثاني : مسار إعداد الموازنات التقديرية

تمتد عادة الإجراءات الموازنية من 4 إلى 6 أشهر و يمكن تقسيمها إلى 5 مراحل كبرى وهي :[2]

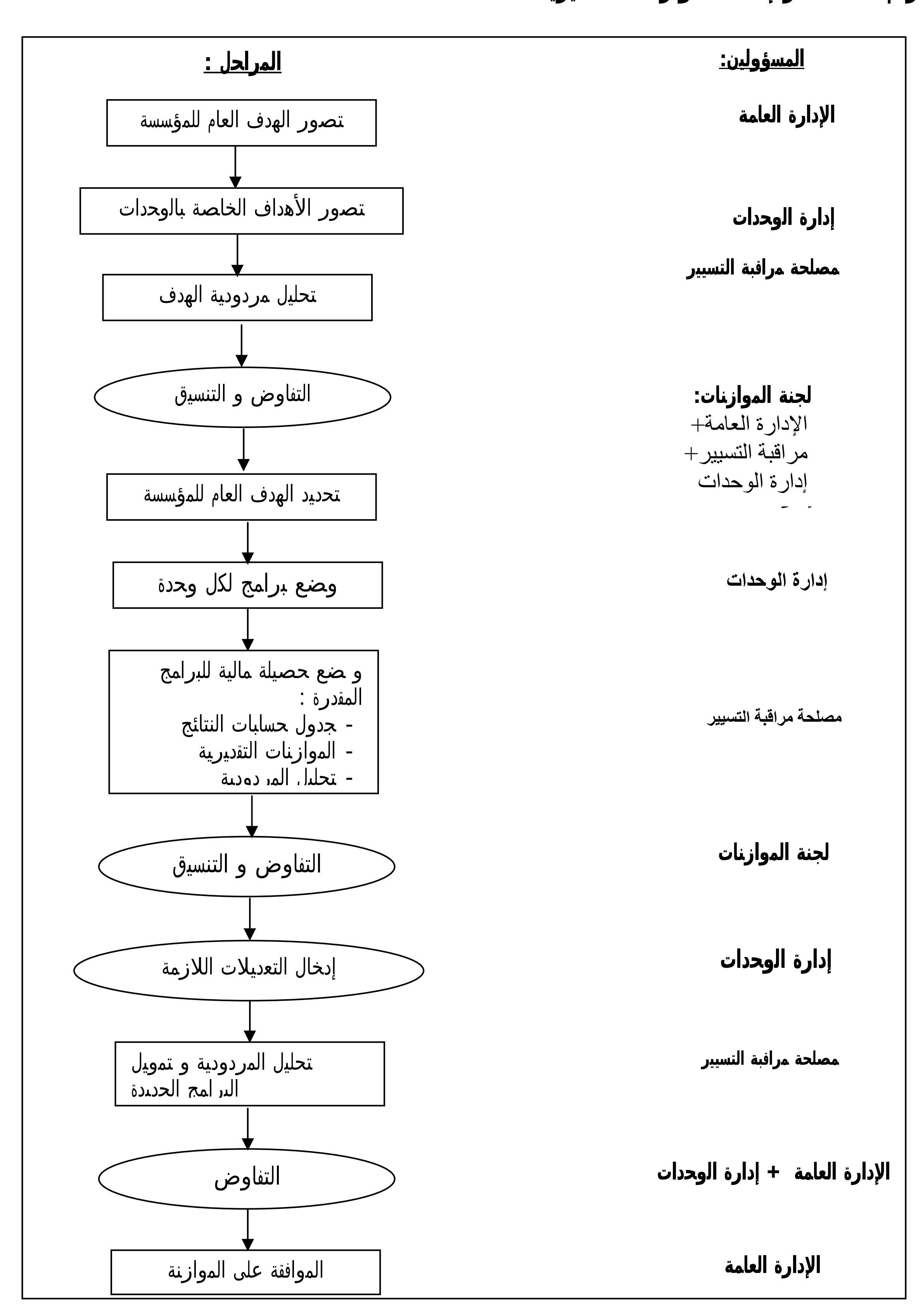
1- تبلغ المديرية العامة أهداف المخطط العملي وكذلك المعلومات المتعلقة بالمحيط (التي يقدمها مراقب التسيير) إلى مسؤولي المراكز.
2- يقوم كل مسؤول مركز بوضع مشروع موازنة أو موازنة أولية مؤقتة (pré-budget)

[1] -Jean Lochard, La gestion budgétaire outil de pilotage des managers, Paris, Edition d'organisation, 1998, P 27.
[2] - Armand Dayan, Op Cit, P 810.

3- تجمع مشاريع الموازنات لفحص مدى انسجامها ويقوم مسؤولي المراكز ولجنة الموازنات بمناقشة الأهداف والوسائل التي ينبغي تسخيرها.
4- وضع الموازنات النهائية لكل مركز مسؤولية ثم تجميعها للوصول إلى الموازنة التقديرية للمؤسسة.
5- متابعة الموازنات و تعديلها تبعا لتطورات المحيط و النتائج المحققة.

و يمكن تمثيل مراحل أو مسار إعداد الموازنات من خلال المخطط التالي :

الشكل رقم4.3: مسار إعداد الموازنات التقديرية .



المصدر: Nobert Guedj, Op Cit, p 254

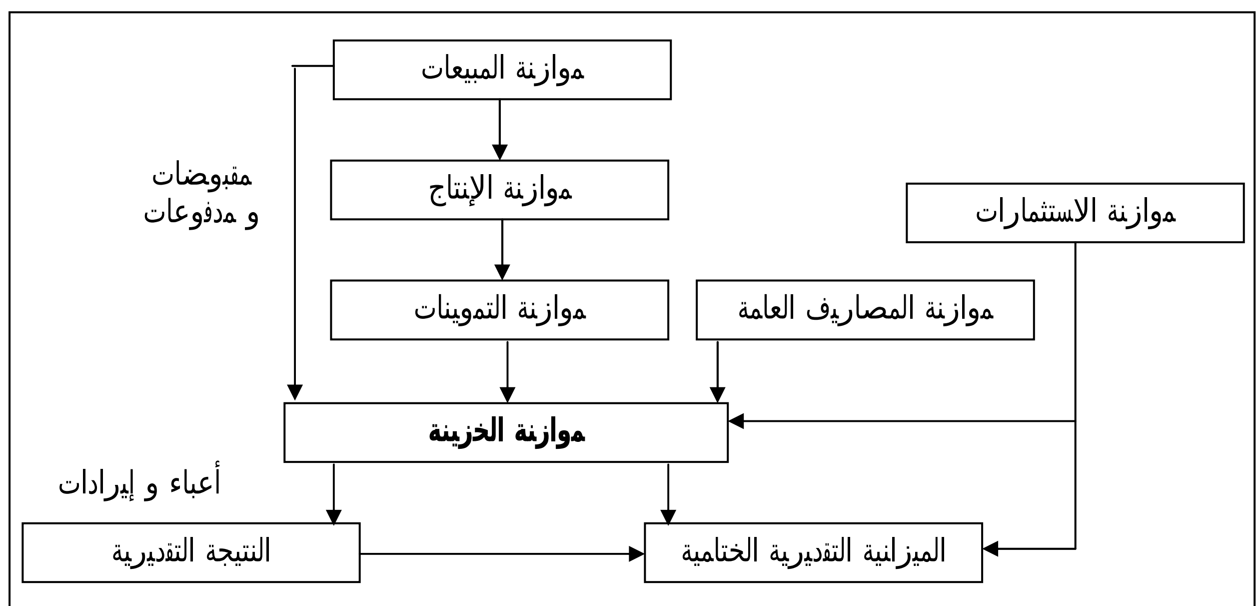
المطلب الثالث: الموازنات الأساسية في المؤسسات الإنتاجية

تتبع كل الإجراءات الموازنية منطقا سلميا ومنطقا وظيفيا في نفس الوقت, وعليه يوجد تصنيفين كبيرين للموازنات وهما:[1]

أ- **الموازنات العمودية:** تعتمد هذه الموازنات على المنطق السلمي, و يتم وضعها حسب مراكز المسؤولية (مصنع A , ورشةa , منتوجB , النوعb).

ب- **الموازنات الأفقية:** تعتمد هذه الموازنات على التقسيم ذو المنطق الوظيفي (تجارية, إنتاجية...إلخ).

الشكل رقم 5.3: التسلسل الوظيفي للموازنات بالمؤسسة



المصدر: Armand Dayan, Op Cit, P810.

و في هذا الصدد يمكننا أن نميز بين أربعة أنواع من الموازنات:[2]

- موازنات الاستغلال
- موازنة المصاريف العامة
- موازنة الاستثمارات.
- الموازنات العامة.

موازنات الاستغلال : (Budgets d'exploitation)

وهي الموازنات المرتبطة مباشرة بدورة الاستغلال للمؤسسة وتكون تابعة لحجم النشاط (شراء المواد الأولية, تصنيعها, تهيئتها شكلها النهائي للبيع) وتتضمن: الموازنة التجارية, موازنة الإنتاج, موازنة التموينات.

[1] -J.Orsoni, Op Cit P 117.

❖ **الموازنة التجارية : (Budget commercial)**

تتألف هذه الموازنة من موازنة المبيعات وموازنة مصاريف البيع.

*** موازنة المبيعات :(Budget des vente)**

أول ما يقوم به مسؤولو إعداد الموازنات التقديرية هو إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات, لأنها الأساس الذي يستند عليه لإعداد الموازنات الأخرى (إنتاج, مشتريات, أعباء...إلخ). و نجاح نظام الموازنات التقديرية يتوقف إلى حد كبير على مدى الدقة في التنبؤ بالمبيعات.

و يمكن حصر العوامل التي تؤثر على حجم المبيعات فيما يلي :[1]

أ- العوامل الخارجية : و تتمثل في :

- النمو الديمغرافي حيث يؤثر على خطة المبيعات على المدى الطويل.
- الأخذ في عين الاعتبار المؤشرات الاقتصادية العامة كمستوى العمالة والدخل والاستهلاك ومعدل الاستثمار و توضيح أثرها على مبيعات المؤسسة.
- المنافسة القائمة في السوق بين المنتجات المماثلة لمنتجات المؤسسة.
- تشجيع بعض المنتوجات من طرف الدولة.
- التغيير في الأذواق.
- التقلبات الموسمية و الدولية .

ب- العوامل الداخلية : والتي يمكن للمؤسسة أن تتحكم فيها:

- سياسة الإعلان و الترويج للمبيعات.
- الطاقة الإنتاجية.
- مدى الجودة في الإنتاج.
- سياسة تسعير المنتجات و مدى ارتباطها بقدرة المستهلك.

وحتى تكون التقديرات على درجة كبيرة من الدقة فعلى المؤسسة أن تأخذ بعين الاعتبار كل العوامل السابقة وأن تقوم بعملية التنبؤ بالمبيعات باتباع الأساليب والطرق العلمية التالية :[2]

- تقدير المبيعات باستخدام النماذج البسيطة التي تعتمد على الخبرة والتقدير الشخصي: حيث يتم تقدير الطلب المتوقع على منتجات المنشأة عن طريق حصر العوامل المؤثرة على هذا الطلب, ثم تتبع التطور التاريخي لهذا الطلب ودراسة الأحوال الاقتصادية السائدة, والتحليل العام للسوق, ونتيجة لهذه الدراسات يتم التنبؤ بالمبيعات و يعتبر هذا الأسلوب من أكثر الأساليب انتشارا نظرا لبساطته لكن ما يعاب عليه هو عدم استناده على الأدلة الموضوعية.
- تقدير المبيعات باستخدام أسلوب الاستقصاء : يقوم هذا الأسلوب على استقصاء آراء مستخدمي السلعة, و سؤال قطاع كبير من الأفراد عن آرائهم فيما يتعلق بالطلب على السلعة, وقد يكون الاستقصاء مباشرا أو غير

---

[1] - فركوس محمد, مرجع سبق ذكره, ص 22.

[2] - أحمد نور, فتحي السوافيري, المحاسبة الإدارية, الاسكندرية, الدار الجامعية, ص 74.

مباشر, وقد يعتمد على المقابلات الشخصية أو الإجابة على قائمة الاستقصاء, و بناءا على نتائج هذه الاستقصاءات يتم إعداد تقديرات المبيعات, وما يعاب على هذا الأسلوب هو صعوبة إجراء الاستقصاء المناسب في كل الأحوال إضافة إلى ارتفاع تكاليفه.

- تقدير المبيعات باستخدام الأساليب الرياضية : تعتبر النماذج الرياضية أدق أسلوب للتنبؤ بالمبيعات ومن أهم هذه النماذج نجد نموذج تحليل السلاسل الزمنية باستخدام طريقة المربعات الصغرى و كذلك تحليل الانحدار...إلخ.

وحتى يمكن إعداد تقديرات المبيعات بالدقة المطلوبة, فإنه ينبغي على إدارة المؤسسة أن ترسم سياسة التسعير الخاصة بها وأن تدرس الآثار المحتملة للسياسات السعرية المختلفة على أرباحها.

و يجب إظهار هذه التقديرات في موازنة المبيعات بالكميات والأسعار في نفس الوقت وذلك لتسهيل مهمة تقييم الأداء فما بعد, فإذا كان تقدير المبيعات عبارة عن مجرد قيمة نقدية إجمالية فإن ذلك لا يمكننا من معرفة ما إذا كان الفرق بين المبيعات الفعلية والمبيعات المتوقعة ناجما عن فرق في حجم المبيعات أو ناجما عن فروق في الأسعار نفسها.

وبالتالي فإن الموازنة التقديرية للمبيعات تهدف إلى تحديد حجم النشاط البيعي التقديري للمؤسسة وذلك على أساس موسمي أو على أساس المنتجات أو مناطق البيع أو العملاء أو الجمع بين بعض هذه الأسس.

*** موازنة مصاريف البيع : (Budget des coûts commerciaux)**

تتألف المصاريف البيعية من مصاريف تسويق المنتج مثل مصاريف الدعاية و الإعلان ومصاريف نقل المبيعات وعمولة رجال البيع وتكلفة العينات الموزعة على الجمهور لاجتذابهم و تعريفهم بالمنتج.[1]

إن الهدف من تقدير هذه الأعباء هو متابعة و مراقبة هذه الأعباء و غالبا ما يتم تقدير هذه الأعباء على أساس النتائج السابقة مع إجراء التعديلات اللازمة تماشيا مع التعديلات في كمية المبيعات التقديرية بحيث إذا زادت المبيعات التقديرية عن مبيعات العام الماضي بنسبة معينة نقوم بإضافة نفس النسبة إلى أعباء البيع والتوزيع و بالتالي فإن هذه الأعباء تتأثر بحجم المبيعات للفترة و عليه يمكن النظر إلى موازنة المبيعات كأساس لموازنة مصاريف البيع.

و يمكن تقسيم هذه التكاليف من ناحية علاقتها بالنشاط إلى تكاليف ثابتة و أخرى متغيرة, حيث نجد أن التكاليف الثابتة لا تتأثر بتغير حجم النشاط و تبقى ثابتة خلال فترة من الزمن ومن أمثلتها نجد تكاليف الإعلان, أما التكاليف المتغيرة فهي تلك التي تتغير في مجموعها مع أحجام النشاط بحيث توجد علاقة طردية بين حجم النشاط وحجم هذه التكاليف فإذا زاد حجم النشاط بنسبة معينة زادت هذه التكاليف بنفس النسبة و من أمثلتها نجد عمولات رجال البيع.

❖ موازنة الإنتاج: (Budget de production)

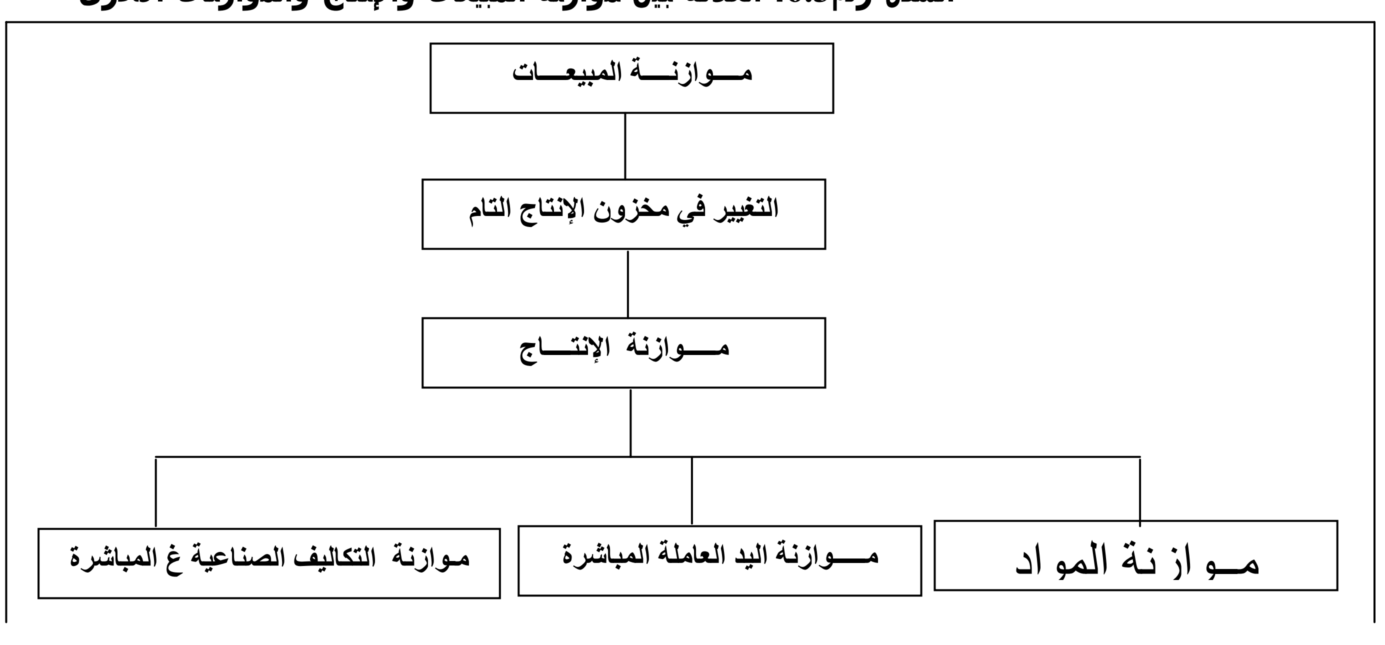
بعد أن يستقر رأي إدارة المؤسسة على سياسة المبيعات والأسعار والمخزون تكون الخطوة التالية هي إعداد تقديرات الإنتاج بالنسبة لكل نوع من المنتجات وذلك للوفاء بالمبيعات الخارجية والمخزون المطلوب

---

[1] - منصور السعايدة, المحاسبة الإدارية, عمان, مؤسسة رام, 1993, ص 253.

وجوده باستمرار, وتعتبر موازنة الإنتاج الأساس في إعداد بقية تقديرات المستلزمات المختلفة كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم6.3: العلاقة بين موازنة المبيعات والإنتاج والموازنات الأخرى



المصدر: أحمد نور , فتحي السوافيري, مرجع سبق ذكره, ص 97.

و بالتالي يحتاج مسؤول وحدة الإنتاج عند شروعه في وضع موازنته إلى:[1]

- تقدير المخزونات الموجودة (مخزون أول المدة و مخزون آخر المدة للسلع).
- و تقدير النشاط الأدنى الضروري لضمان مبيعات الفترة المغطاة بواسطة موازنة المبيعات والتي يطلعونه عليها المسؤولين التجاريين, وبالتالي يحدد برنامج الإنتاج بالطريقة التالية:

برنامج الإنتاج (كمية الإنتاج) = المبيعات المقدرة + المخزون السلعي لآخر مدة – المخزون السلعي لأول مدة

و يتم إعداد موازنة الإنتاج على أساسين :

الأول : على أساس البرامج التي ترغب المؤسسة في تنفيذها.

الثاني : على أساس المسؤولية عن هذا التنفيذ.

[1] - Jean Lochard , Op Cit, P 80.

تهدف الموازنة التقديرية على أساس البرامج إلى إيضاح كافة الأهداف التي ترغب المؤسسة في تحقيقها, و تفيد هذه الموازنة و ما يلحق بها من دراسات في دراسة التوازن بين كافة برامج المؤسسة.

أما الموازنة التقديرية للإنتاج على أساس المسؤولية فهي تعرض خطط الإنتاج بدلالة الأشخاص المسؤولين عن تنفيذها, و من ثم فهي تعتبر أداة للرقابة على المستويات الإدارية المختلفة داخل الهيكل الوظيفي للمؤسسة.

وبعد إعداد موازنة الإنتاج تكون الخطوة التالية هي إعداد موازنة المواد الأولية وموازنة اليد العاملة المباشرة وموازنة التكاليف الصناعية غير المباشرة.

- إن الهدف من الموازنة التقديرية للمواد الأولية هو إعداد التقديرات بالكمية والقيمة للمواد الأولية اللازمة لتنفيذ برامج الإنتاج (أي معرفة احتياجات برامج الإنتاج بالكمية والقيمة).

و المعادلة التالية تبين كمية المواد الأولية اللازمة لبرامج الإنتاج:

احتياجات برنامج الإنتاج من المواد الأولية = كمية الإنتاج * احتياجات الوحدة الواحدة من المواد الأولية.

-

- بعد تحديد المواد المباشرة التي يحتاج إليها برنامج الإنتاج يتم إعداد الموازنة التقديرية لليد العاملة المباشرة, و تعتبر اليد العاملة المباشرة من أهم عناصر الإنتاج وتكلفتها تمثل قسطا كبيرا في تكلفة الإنتاج ولهذا من الواجب معرفة عدد ساعات العمل المطلوبة لصنع وحدة واحدة من المنتوج النهائي وكذلك مجموع الساعات اللازمة لتحقيق كمية الإنتاج المطلوبة, هذا من جهة, ومن جهة أخرى لابد من تقدير تكلفة الأجور (سعر ساعة العمل /يوم).

احتياجات برنامج الإنتاج من اليد العاملة المباشرة = كمية الإنتاج * احتياجات الوحدة الواحدة من اليد العاملة المباشرة.

للحصول على تكلفة اليد العاملة المباشرة يتم ضرب المجموع المتحصل عليه من المعادلة السابقة في تكلفة الساعة الواحدة, أما بالنسبة لتكلفة العمل غير المباشر فتضم إلى الموازنة التقديرية للمصاريف الصناعية غير المباشرة.

- تشمل الموازنة التقديرية للمصاريف الصناعية غير المباشرة: الإهتلاكات, القوى المحركة, التوريدات, الصيانة, الإيجار, التأمينات على المؤسسة، تكاليف المواد والأجور غير المباشرة, المصاريف التي تنفق لأجل تحسين الإنتاج...إلخ[1].

تعتبر هذه الموازنة أداة فعالة للرقابة على المصاريف و ذلك بمقارنة المصاريف الفعلية مع المصاريف التقديرية :

و يتم إعداد هذه الموازنة باتباع الخطوات التالية :

- نقوم بتحديد جميع المصاريف و تقديرها.
- الفصل بين عناصر المصاريف الثابتة وعناصر المصاريف المتغيرة [2].
- نقوم بتوزيع هذه المصاريف على أقسام الإنتاج و الخدمات .
- نضيف المصاريف الصناعية المتغيرة إلى المصاريف الثابتة: للحصول على المصاريف الصناعية غير المباشرة التقديرية للفترة القادمة.

❖ **موازنة التموينات:(Budget des approvisionements)**

إن الهدف من وراء إعداد الموازنة التقديرية للتموينات هو ضمان أن كمية المواد التي يحتاج إليها برنامج الإنتاج سوف يتم شراؤها بالكميات المطلوبة وفي الأوقات المناسبة و بأقل تكلفة و بالتالي تعتمد هذه الموازنة على احتياجات برنامج الإنتاج مع مراعاة مخزون أول مدة وآخر مدة للمواد المشتراة كالتالي:

كمية المشتريات من المواد الأولية = احتياجات برنامج الإنتاج + مخزون آخر مدة – مخزون أول مدة

الموازنة التقديرية للمصاريف العامة والإدارية:(Le budget des frais généraux)

على عكس التكاليف السابقة (البيع – العمل - التموين) والمرتبطة بصفة مباشرة مع نشاطات المؤسسة نجد نوعا آخر من التكاليف لا ترتبط مباشرة بالنشاطات السابقة وهي المصاريف العامة والإدارية و تشمل هذه المصاريف بصورة عامة مصاريف إدارة المنشأة بشكل عام مثل رواتب الإدارة العليا واستهلاكات الأصول المستخدمة من قبل إدارة المؤسسة كالسيارات و مباني الإدارة و الأثاث و مصاريف الضيافة و التبرعات الخيرية لمساعدة المجتمع المحلي و ما شابه ذلك وعموما هناك طريقتين لتقدير هذه المصاريف وهما : [3]

---

[1] - فركوس محمد, مرجع سبق ذكره, ص 117.

[2] - المصاريف الثابتة تتعلق بتوفير الطاقة الإنتاجية للمؤسسة سواءا استخدمت هذه الطاقة أم لا مثل أجور المشرفين , أما المتغيرة فتتغير مع تغير حجم الإنتاج كالأجور المباشرة للعمال حسب عدد ساعات العمل .

[3]- محمد فركوس, مرجع سبق ذكره, ص 228.

الطريقة التقليدية : و تمر بالمراحل التالية :

- يقوم كل قسم (البحث والتطوير, مراقبة التسيير, تسيير المواد البشرية...إلخ) بتحديد تقديرات القسم الذي يقع تحد إشرافه وذلك بالاعتماد على نتائج الفترات السابقة و مع اتخاذ التعديلات اللازمة.
- تقوم الإدارة العليا بتحديد المبلغ التقديري المخصص لجميع الأقسام مسبقا و يعتبر هذا المبلغ هدفا لا يمكن تجاوزه.
- يجتمع مسؤولي الأقسام المختلفة لتوزيع مقدار المصاريف المحددة من طرف الإدارة العليا على الأقسام المختلفة, ويوزع هذا المقدار من المصاريف على الأقسام حسب تقديرات كل قسم, و لكن غالبا ما تكون تقديرات الأقسام أكبر من تقديرات الإدارة العليا مما يتطلب انعقاد اجتماعا للتفاوض وقد يؤدي تخفيض مبلغ المصاريف إلى نشوب نزاعات.

طريقة نظام موازنة الأساس الصفرى:

ظهر هذا النظام الجديد في مجال الرقابة على موارد المؤسسة وانتشر تطبيقه في المؤسسات منذ السبعينات, و يرجع الفضل في نشأة هذا النظام إلى Peter pyrr الذي يعتبر الأب لهذا النظام الجديد لاعداد الموازنات ويهدف هذا النظام إلى التقليص في الموارد الضائعة في المؤسسات الكبرى و أهم ما يميز هذه التقنية ما يلي :

- نظام الموازنات ينطلق من الصفر, فهذا الأسلوب لا يعتبر أن موازنة الفترة السابقة يمكن استعمالها كأساس لاعداد موازنة الفترة القادمة .
- هذه التقنية تشترط التبرير الكلي لكل نشاط، وظيفة، مركز تكلفة و برنامج, كما تتطلب ترتيب كل نشاط حسب أهميته و مساهمته في تحقيق أهداف المؤسسة.

3- موازنة الاستثمارات: (Le budget des investissements)

إن الموازنة الاستثمارية هي أداة تحليلية تساعد في عملية التخطيط الطويل الأجل باختيار المشاريع الاستثمارية. وتستوجب الموازنة الاستثمارية القيام بعدة عمليات لمعرفة المبالغ التي تستوجب استثمارها في أصول ثابتة و كيف تخصص هذه الأموال وما هي مصادر التمويل التي يجب اختيارها, ولكي يقبل المشروع الاستثماري يجب أن يمر على المراحل الآتية:[1]

1-حصر الاقتراحات الاستثمارية المقدمة من طرف المستويات المختلفة في المؤسسة.

2-القيام بدراسة الاقتراحات الاستثمارية المقدمة وتحديد كل الآثار التي ستترتب عنها, و من بين هذه الدراسات التقنية والدراسة التجارية.

3-القيام بتجميع كل البيانات المتعلقة بكل اقتراح أو بديل استثماري ثم القيام بإعداد موازنة تتضمن النفقات والإيرادات المقدرة لكل مشروع من المشاريع المقترحة خلال سنوات حياته الإنتاجية.

---

[1] - مرجع سبق ذكره، ص 168.

4-المفاضلة بين المشاريع المقترحة وفقا لمعايير معينة ثم بعد ذلك نحدد المبلغ المخصص للاستثمار في هذه المشاريع و في الأخير نقوم بإعداد الموازنة العامة الاستثمارية.

4-الموازنات العامة (Les budgets généraux)

و يقصد بها موازنة الخزينة و الوضعية المالية التقديرية للمؤسسة و هي تلخص مجمل الموازنات الأخرى :

أ- موازنة الخزينة (Le budget de trésorerie)

تترجم موازنة الخزينة معطيات الموازنات السابقة بصيغة المدفوعات والمقبوضات وذلك من أجل أخذ الوقت الكافي للتخطيط لتغطية أي عجز متوقع في النقد أو استثمار الفائض منه بأعلى مردود ممكن.

و لعل أهم أغراض موازنة الخزينة هو تجنب المفاجآت في السيولة النقدية إذ لا يكفي في وقتنا الحاضر أن تكون المنشأة نامية وذات ربحية جيدة بل يجب أن تكون قادرة على تأمين السيولة اللازمة لمواجهة الالتزامات والمصروفات التي لا تحمل التأخير.

تتكون مقبوضات المؤسسة بشكل رئيسي من أثمان المبيعات النقدية و أقساط المبيعات الآجلة المحصلة بالإضافة إلى مقبوضات عوائد الاستثمارات والإيرادات المختلفة.

أما المدفوعات الرئيسية للمؤسسة فتتكون من أثمان المشتريات النقدية و أقساط المشتريات الآجلة و المصاريف البيعية و الإدارية و المصاريف المتفرق الأخرى، إضافة إلى تسديدات الدائنين و دفعات فوائد القروض الدائنة و أقساطها و ما شابه ذلك وبعد إعداد تقديرات المقبوضات والمدفوعات نقوم بطرح المدفوعات من المقبوضات مع الأخذ بعين الاعتبار الرصيد النقدي في أول المدة حتى نستطيع تحديد هل سيكون هناك زيادة أو نقص في السيولة النقدية و بالتالي يتبين للمؤسسة هل هي في حاجة إلى تمويل دائم أو مؤقت حتى نخطط للاقتراض الطويل أو القصير المدى. وبهذه الصورة فإن موازنة الخزينة تشكل أداة جيدة لاختبار الواقع ومعرفة فيما إذا كانت مخططاتنا جيدة أم لا [1] .

ب- الوثائق الشاملة التقديرية:(Les documents de synthèse prévisionnels)

ويشكل إنجاز الوثائق الشاملة التقديرية (جدول حسابات النتائج والميزانية التقديرية الختامية) المرحلة الأخيرة من بناء الموازنة .

ويعتبر جدول حسابات النتائج وثيقة رئيسية, فهي تبين لنا النتيجة المتوقعة في مرحلة التقديرات كما توفر للمؤسسة الفرصة لأخذ نظرة شاملة عن انحرافات الاستغلال في مرحلة الرقابة.

أما الميزانية العامة التقديرية فهي وثيقة تسمح لنا بالتأكد من تحقيق التوازن للمؤسسة (الأصول والخصوم), ويتم إعدادها بعد إعداد موازنة الخزينة وجدول حسابات النتائج.

---

[1] - Didier leclère, Gestion budgetaire, Paris, Edition eyrolles, 1993, P135.

المطلب الرابع: مراقبة الموازنات وتحليل الانحرافات

تتم المراقبة الموازنية بصورة عامة شهريا من أجل تحقيق هدفين هما:

- مراقبة تنفيذ الموازنات, حيث يقوم مراقب التسيير هنا بإلقاء نظرة على الماضي.
- ضبط التقديرات واتخاذ الإجراءات التصحيحية, و ينصب نشاط مراقب التسيير هنا على المستقبل.

و يعتمد مسار مراقبة الموازنات على منفذين أساسيين في المؤسسة :

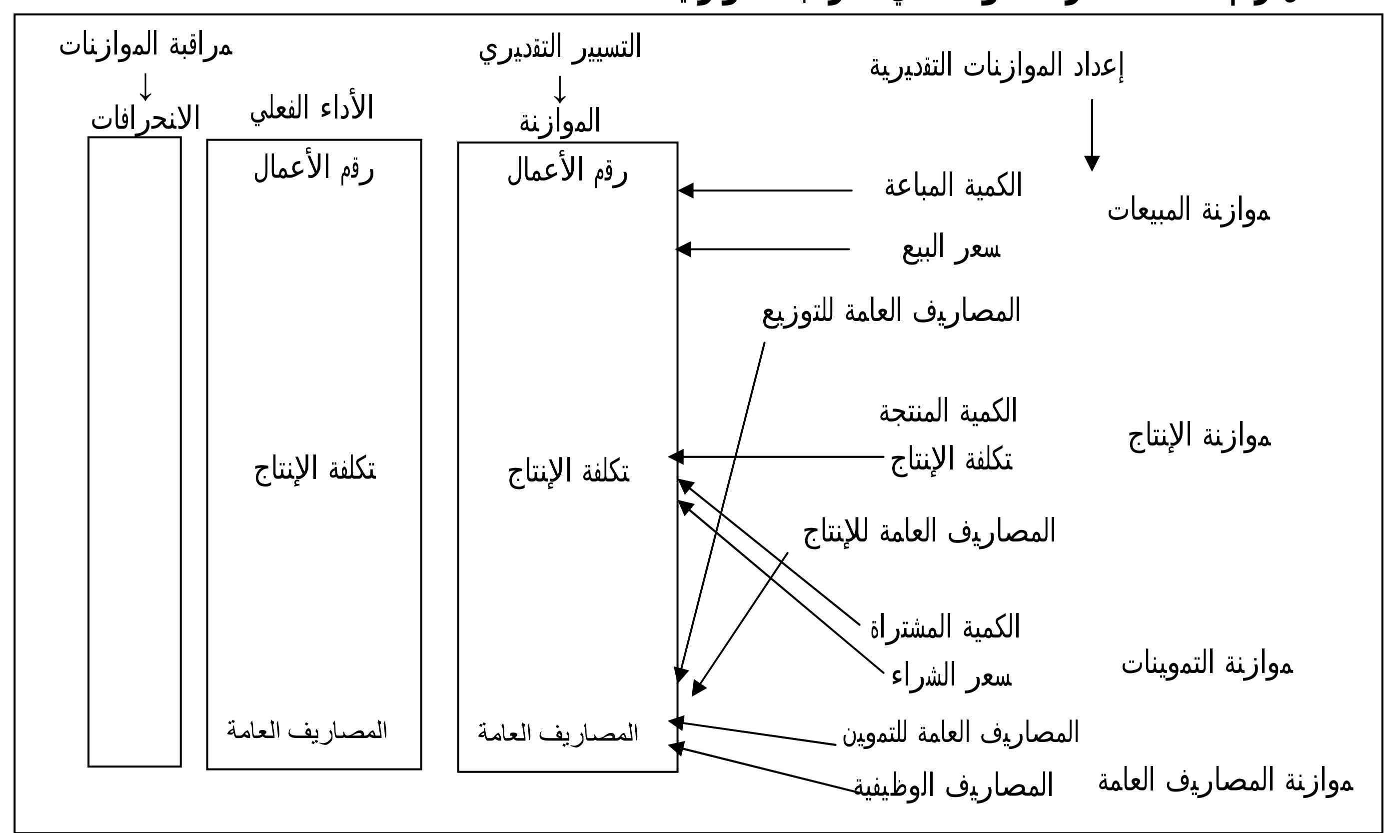
- مراقب التسيير الذي ينفذ مراقبة الموازنات.
- المديرية أو المصلحة المراقبة التي عليها أن تبرر الفوارق الموازنية.

إن المقارنة بين المعطيات الحقيقية و المعطيات الموازنية تسمح باستخراج الفوارق الموازنية معبرا عنها بالقيمة وبالنسب المئوية, وتختلف التقنيات المستعملة في المراقبة حسب نوع النشاط المراقب :

- النشاطات التجارية
- النشاطات الصناعية
- النشاطات الوظيفية .

و يوضح الشكل التالي مصادر المعلومات التي يتم الاعتماد عليها لتحقيق عملية المراقبة الموازنية :

الشكل رقم 7.3: مصادر المعلومات في المراقبة الموازنية



المصدر: **Armand Dayan, Op Cit, P 837**

وفيما يلي سنحاول عرض الكيفية التي تتم بها المراقبة الموازنية للنشاطات الثلاث السابقة:[1]

1- المراقبة الموازنية للنشاطات التجارية:

يتم حساب الانحراف عادة بطرح التقديرات من التحقيقات كما يلي :

الانحراف = التحقيقات – التقديرات

وعموما توجد ثلاث أنماط من المراكز لتغطية النشاط التجاري بالمؤسسة و هي :

- مراكز الإيرادات .
- مراكز الأرباح.
- مراكز الاستثمار.

و تتحقق مراقبة النشاطات التجارية بالاعتماد على مؤشرين هما رقم الأعمال و الهامش.

1 . 1 المراقبة الموازنية لرقم الأعمال :

تتم المراقبة الموازنية لرقم الأعمال بحساب الفرق بين رقم الأعمال المحقق و رقم الأعمال المقدر في الموازنة.

الانحراف على رقم الأعمال = رقم الأعمال المحقق – رقم الأعمال المقدر

و يوجد شرحين محتملين لهذا الانحراف و هما :

- **الانحراف بسبب الكميات:** حيث تكون الكميات المباعة فعلا مختلفة عن الكميات المقدرة في الموازنة و يتم حساب هذا الانحراف كما يلي :

الانحراف على الكميات المباعة = (ك ح- ك م) * س م

- **الانحراف بسبب الأسعار:** حيث تباع الكميات الحقيقية بسعر يختلف عن السعر المقدر في الموازنة .

الانحراف على سعر البيع = (س ح- س م) * ك ح

س ح: السعر الحقيقي **.** **ك ح :** الكمية الحقيقية المباعة.

[1] - Armand Dayan, Op Cit, P 841.

س م : السعر المقدر أو المعياري.   **ك م :** الكمية المقدرة أو المعيارية المباعة.

الانحراف الإجمالي = الانحراف على السعر + الانحراف على الكمية

1-2-المراقبة الموازنية للهامش :

يتم حساب الانحراف الإجمالي على الهامش بمقارنة الهامش الحقيقي بالهامش المقدر في الموازنة.

الانحراف الإجمالي = الهامش الحقيقي – الهامش المقدر

الانحراف الإجمالي = [الكمية الحقيقية للمبيعات * (سعر البيع الحقيقي – التكلفة الوسطية الحقيقية للوحدة)] – [الكمية المقدرة للمبيعات * (سعر البيع المقدر- التكلفة الوسطية المقدرة للوحدة)]

و يرجع الانحراف على الهامش إلى ثلاث احتمالات ممكنة وهي :[1]

- الاختلاف بين سعر البيع الحقيقي و سعر البيع المقدر في الموازنة.
- الاختلاف بين الكميات الحقيقية المباعة و الكميات المقدرة في الموازنة.
- الاختلاف بين التكلفة الحقيقية و التكلفة المقدرة.

و تعود مسؤولية الانحراف بسبب الاحتمالين الأولين إلى المصلحة التجارية, بينما تعود مسؤولية الانحراف بسبب الاحتمال الثالث إلى مصلحة الشراء في المؤسسات التجارية أو مصلحة الإنتاج في المؤسسات الصناعية.

الانحراف على سعر البيع = (سعر البيع الحقيقي – سعر البيع المقدر)* الكميات الحقيقية المباعة

الانحراف على الكميات المباعة = (الكمية الحقيقية – الكمية المقدرة)* الهامش المقدر

الانحراف على التكاليف = (التكلفة الحقيقية للوحدة – التكلفة المقدرة للوحدة) * الكمية الحقيقية

1 - Ibid, P 838.

2 - المراقبة الموازنية للنشاطات الإنتاجية:

تتم مراقبة النشاط الإنتاجي حسب طبيعة التكاليف كما يلي :

2-1-الانحراف على التكاليف المباشرة :

يتم حساب الانحراف على التكاليف المباشرة بمقارنة التكاليف الحقيقية للإنتاج الحقيقي بالتكاليف المقدرة للإنتاج الحقيقي.

الانحراف الإجمالي على التكاليف المباشرة = التكاليف الحقيقية للإنتاج الحقيقي – التكاليف المقدرة للإنتاج الحقيقي.

- التكاليف الحقيقية للإنتاج الحقيقي = التكلفة الحقيقية للوحدة * كمية الإنتاج الحقيقية.
- التكاليف المقدرة للإنتاج الحقيقي = التكلفة المقدرة للوحدة * كمية الإنتاج الحقيقية.

إذن الانحراف الإجمالي للتكاليف المباشرة = (التكلفة الحقيقية للوحدة – التكلفة المقدرة للوحدة) * كمية الإنتاج الحقيقي.

و يقسم هذا الانحراف إلى انحرافات فرعية لكل عنصر من العناصر التالية :

أ- الانحراف على المواد الأولية :

يتم حساب الانحراف الإجمالي على المادة الأولية بقياس الفرق بين التكاليف الحقيقية للمادة الأولية و التكاليف المعيارية للمادة الأولية الخاصة بالإنتاج الحقيقي:

إذن الانحراف الإجمالي على المادة الأولية = التكاليف الحقيقية للمادة الأولية – التكاليف المقدرة للمادة الأولية الخاصة بالإنتاج الحقيقي

ويرجع الانحراف على المواد الأولية إلى استخدام كمية اقل أو أكثر من الكمية المقدرة أو استخدام أسعار اقل أو أكثر من الأسعار المقدرة, و يتم حساب الانحراف على كمية المواد الأولية و على أسعارها كما يلي :

الانحراف على كمية المواد = (الكميات الحقيقية المستعملة – الكميات المعيارية للإنتاج الحقيقي) * سعر المواد المعياري

الانحراف على سعر المواد = (السعر الحقيقي للمواد – السعر المعياري)* الكمية الحقيقية للمواد

ب-الانحراف على اليد العاملة المباشرة :

يتم حساب الانحراف الإجمالي على اليد العاملة بنفس الطريقة المستعملة لحساب الانحراف على المواد الأولية, و يكمن الفرق الوحيد في التسميات حيث يمثل السعر هنا الأجر, أما الكمية فهي عدد الساعات المستغرقة في العمل.

انحراف الأجر= (معدل الأجر الحقيقي – معدل الأجل المعياري)* ساعات العمل الحقيقية

انحراف كفاءة العمل = (ساعات العمل الحقيقية – ساعات العمل المعيارية للإنتاج الحقيقي) * معدل الأجر المعياري

2-2-الانحراف على التكاليف غير المباشرة:

تعود صعوبة هذه الانحرافات إلى:

- اشتراك هذه التكاليف بين عدة منتوجات.
- و احتوائها على عناصر ثابتة لا تتغير مع تغير حجم النشاط.

لذلك فقبل التطرق إلى كيفية حساب الانحراف الإجمالي على التكاليف غير المباشرة و مختلف الانحرافات المرتبطة بها, لابد أن نقوم أولا بإعداد الموازنات المرنة, و الموازنات المرنة هي عبارة عن تقديرات للتكاليف غير المباشرة (الثابتة والمتغيرة) مع الأخذ بعين الاعتبار تغير حجم النشاط (تغير عدد ساعات العمل) وبالتالي فهي تسمح بتكييف التكاليف المقدرة للنشاط المقدر للحصول على التكاليف المقدرة والمحسوبة على أساس النشاط الحقيقي وكذلك على أساس الإنتاج الحقيقي, ثم تقارن فيما بعد مع التكاليف الحقيقية ليتم استخراج الانحرافات.

وعموما يمكن التمييز بين الموازنات التالية :[1]

الموازنة المعيارية حسب الإنتاج الحقيقي = التكلفة المعيا رية ..ll

Budget standard exprimé en fonction de la production réelle B.S.(P)

---

[1] - عقون سعاد، مرجع سبق ذكره، ص137.

الموازنة المرنة حسب النشاط الحقيقي = التكاليف الثابتة المقدر

Budget flexible en fonction de l'activité réelle B.F.(A)

الموازنة المرنة حسب الإنتاج الحقيقي = التكاليف الثابتة المقدر

Budget flexible en fonction de la production réelle B.F.(P)

مع العلم أن :مستوى النشاط الحقيقي حسب المردودية المقدرة =

(النشاط المقدر * الإنتاج الحقيقي)/ الإنتاج المقدر.

و بعد التطرق إلى كيفية حساب الموازنات المرنة سنقوم فيما يلي بعرض كيفية حساب الانحراف الإجمالي على التكاليف المتغيرة و مختلف الانحرافات المرتبطة به:

أ- الانحراف الإجمالي على التكاليف غير المباشرة :

يتم حساب الانحراف الإجمالي على التكاليف غير المباشرة بمقارنة التكاليف غير المباشرة الحقيقية بالتكاليف غير المباشرة المقدرة و لكن المحسوبة على أساس الإنتاج الحقيقي :

الانحراف الإجمالي على التكاليف غ/م = التكاليف غ/م الحقيقية – الموازنة المعيارية حسب الإنتاج الحقيقي B.S.(P)

ب-الانحراف على الميزانية :

أو ما يطلق عليه بالانحراف على المصاريف, و يساعد هذا الانحراف على معرفة درجة احترام الموازنة الموضوعة مسبقا, أي معرفة مدى التبذير أو الاقتصاد في الميزانية.

الانحراف على الميزانية = التكاليف غ/م الحقيقية – الموازنة المرنة حسب النشاط الحقيقي B.F.(A)

ج- **الانحراف على النشاط:**

يساعد هذا الانحراف المؤسسة على تقييم نشاطها, لمعرفة هل حققت فائض في النشاط (sur activité) أو عجز في النشاط (sous activité) و تتحقق الحالة الأولى عندما يكون النشاط الحقيقي أكبر من النشاط المقدر أما الثانية فتحقق عندما يكون النشاط المقدر أكبر من النشاط الحقيقي.

الانحراف على حجم النشاط = الموازنة المرنة حسب النشاط الحقيقي B.F.(A)– الموازنة المرنة حسب الإنتاج الحقيقي B.F.(P)

د- الانحراف على المردودية :

يسمح هذا الانحراف بقياس الربح أو الخسارة الناتجين على الفارق بين مردودية النشاط الفعلي ومردودية النشاط المقدر, فإذا كانت عدد ساعات عمل الأفراد الحقيقية أكبر من عدد ساعات العمل المقدرة, فهذا يعني أن المؤسسة قد تحملت تكاليف أكبر من التكاليف المقدرة, وهذا ما يستلزم إنتاج كميات موافقة لمستوى تلك النفقات و ليس الاكتفاء بالمستوى التقديري فقط.

الانحراف على المردودية = الموازنة المرنة حسب الإنتاج الحقيقي B.F.(P) * الموازنة المعيارية حسب الإنتاج الحقيقي B.S.(P)

3- المراقبة الموازنية للنشاطات الوظيفية :

تجزأ النشاطات الوظيفية للمؤسسة على مستوى مراكز المصاريف حسب مقتضيات الحال إلى : المحاسبة, الإعلام الآلي, الإدارة...

وتطبق مراقبة التسيير على مستوى هذه النشاطات رقابة موازنية للمصاريف العامة لها: كتلة الأجور, مصاريف الهاتف, مصاريف الإعلام الآلي, مصاريف الإشهار...إلخ.

وتتمثل المراقبة الموازنية لهذه النشاطات في متابعة الانحرافات للمجاميع الإجمالية لهذه المصاريف حسب طبيعتها وذلك دون تجزئتها إلى الكميات والتكاليف الوحدوية لأنه من الصعب تحقيق ذلك في هذا النوع من المصاريف[1].

---

[1] - Armand Dayan, Op Cit , P 846.

المبحث الثالث: لوحات القيادة

تمهيد :

هل سبق و أن قدت سيارتك من دون مؤشرات السرعة, المسافة وكمية البنزين الموجودة و درجة حرارة المحرك؟

إذن فكيف يمكن للمسيرين أن يقوموا بقيادة مؤسساتهم دون أن يكون بإمكانهم الاطلاع مباشرة على مستوى نشاطات كل المصالح, تنبؤات السيولة, واتجاه تغير التكاليف...إلخ؟

لوحة القيادة هي إحدى الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير, و هي تنتمي إلى نظام المعلومات التسييري الكلي للمؤسسة بحيث تساعد على توفير أهم المعلومات الخاصة بمختلف نشاطات المؤسسة, كما تضمن تقديم المعلومات المرتدة عن تحقيق الأهداف ليتم تفسيرها و تصحيحها وهي بهذا تعتبر من أهم الأدوات المساعدة على اتخاذ القرارات, وهذا ما سنتعرف عليه من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول : تعريف لوحات القيادة

لماذا تستخدم لوحات القيادة ؟

إن استعمال الأدوات المحاسبية والموازنية فقط غير كافي لمواجهة النقائص التي يمكن أن تظهر أثناء تسيير المؤسسة ومحاولة تحسين نتائجها, وهذا راجع لعدم التطبيق الجيد لهذه الأدوات من جهة وإلى محدوديتها من جهة أخرى: المعلومات الناتجة عنها تكون عادة ذات طبيعة مالية وشديدة التخصص, وغالبا ما تأتي متأخرة ولا تعطي صورة واضحة عن العوامل الأساسية لقيادة المؤسسة.

ولمعالجة هذه النقائص لجأت بعض المؤسسات وخاصة المؤسسات الفرنسية وذلك قبل الحرب العالمية الثانية إلى وضع نظام جديد هو لوحات القيادة والتي تسمح للمسؤولين بالحصول على نظرة مركبة عن المؤشرات الأساسية ولمحيطها و ذلك في الوقت الحقيقي و المناسب (en temps réelle)، و بالتالي فهي تسمح باتخاذ القرارات الملائمة نظرا لتركيزها على المعلومات الأكثر أهمية فقط و ليس على كل المعلومات.

و سنحاول فيما يلي إعطاء أهم التعاريف الواردة عن لوحات القيادة:

- لوحة القيادة هي أداة تلخيصية (outil de synthèse) تتضمن المعلومات الضرورية التي تسمح لكل مسؤول بتحليل الوضعيات لسبق الأحداث ولاتخاذ القرارات في أوقات قياسية. وهي من جهة أخرى وسيلة اتصال مفضلة لدى جميع الفاعلين بالمؤسسة[1].
- لوحة القيادة هي وسيلة رقمية (instrument numérique) تشير إلى المستوى المحتمل للمشاكل الفعلية أو المستقبلية, و هي تتكون من مجموعة مؤشرات لتزويد المسؤولين بالمعلومات الأساسية لقيادة نشاطتهم[2].

---

[1] -http:// www.educnet. éducation.fr.

[2]- http:// www. Directioninformatique.com

- لوحة القيادة هي وسيلة تساعد على التنبؤ وعلى اتخاذ القرارات, تتكون من مجموعة مؤشرات قليلة العدد (من 5 إلى 10) وضعت بكيفية تسمح للمسيرين بمعرفة اتجاه التطورات التي تطرأ على المؤسسة وبتحديد العوامل التي تؤثر عليها في الآجال المناسبة[1].
- لوحة القيادة هي وسيلة لقيادة المؤسسة توضع تحت تصرف المسؤول وفريق عمله من أجل اتخاذ القرارات والعمل على تحقيق أهداف المؤسسة, وهي تتكون من مجموعة معلومات ووثائق تسمح باستغلالها[2] .
- لوحة القيادة هي وسيلة للقيادة وهي أداة :

  * موجهة إلى كل مسؤول عملي.
  * تعكس ما يجري و قابلة للتكيف.
  * تركز على الجوانب الهامة و تترجم الاستراتيجية المختارة.
  * مصاغة بلغة عملية.
  * تسمح بتحديد الإجراءات التصحيحية اللازمة.

و يبين هذا التعريف أن المعلومات التي تقدمها لوحات القيادة تتميز بأنها:[3]

- قليلة العدد
- مهمة بالنسبة للمسؤول المعني.
- يمكن الحصول عليها بسرعة .
- مفهومة و سهلة الترجمة.
- مقدمة بطريقة فعالة (منحنيات, جداول, فروقات, نسب)

يتموقع نشاط مراقب التسيير في التنظيم العام للوحات القيادة على مستويين:[4]

- **المستوى الأول:** يقوم مراقب التسيير هنا بمساعدة المسؤولين على تعريف لوحات القيادة خاصة بكل منهم (مساعدتهم على تحديد قائمة المؤشرات), و بالتالي فإن نشاط مراقب التسيير هنا هو نشاط دعم للمسؤولين بهدف تحفيزهم على ضبط واستعمال لوحات القيادة الخاصة بكل منهم.
- **المستوى الثاني :** يقوم مراقب التسيير هنا بمساعدة المسؤولين على تحليل النتائج وتفسيرها لاتخاذ قرارات التسيير الملائمة سواء لجزء من النشاط أو للمؤسسة ككل.

---

[1] - Bernard Colasse, Encyclopédie de comptabilité, Contrôle de gestion et d'audit, Paris, Economica, 2000, P1133.

[2] -Daniel Boix, Bernard Feminier, Le tableau de bord facile, 2ème Edition, Paris, Edition d'organisation, 2004, P4.

[3] - Armand Dayan, Op Cit, P 850.

[4] - P.L Bescos et autres, Op cit, P 341.

المطلب الثاني : خصائص لوحات القيادة

ينطلق التصور الكلاسيكي للوحات القيادة من الفرضية التالية, أن متخذ القرار عقلاني ويستطيع أن يفهم كل المعلومات و يتخذ كل أنواع القرارات. وبالتالي يكفي أن يكون متخذ القرارات مزودا بكل المعلومات ليتمكن من اتخاذ القرارات المناسبة[1].

تميزت لوحات القيادة ضمن هذا التصور الكلاسيكي بأنها تضم مجموعة من المعلومات المرتدة ذات الأصل المحاسبي والمالي فقط في وثائق ذات حجم كبير و معقد (من 10 إلى 200 صفحة في الشهر).

فإذا كانت هذه المعلومات مفيدة لتقديم صورة عن المؤسسة ولتقييم الخسائر... فهي بالمقابل غير قابلة للاستعمال في ميدان القيادة لأنها :

* تقتصر فقط على المعلومات المالية والمحاسبة

* بالإضافة إلى أنها غير ملائمة نظرا لكبر حجمها ولتأخر تاريخ صدورها وبالتالي فإن هذا النوع من لوحات القيادة كان يؤدي إلى تخفيض سرعة العمل[2], كل هذا كان في ظل محيط مستقر تسعى المؤسسة فيه إلى تحقيق هدف واحد و هو تخفيض التكاليف لزيادة الربح.

لكن مع تغير خاصية المحيط وارتباطه بظروف عدم الاستقرار والتأكد وجد متخذ القرارات نفسه مجبرا على اتخاذ أفضل القرارات وبسرعة, وهذا ما جعل من النماذج الحديثة للوحات القيادة أدوات سريعة لاتخاذ القرارات وللتسيير العام للمؤسسة[3] وأطلق على هذا النوع من لوحات القيادة اسم لوحة القيادة الاستشرافية أوالتنبؤية (le tableau de bord prospectif) و تميزت لوحات القيادة هنا بأنها:

* **أداة تلخيصية :** حيث أصبحت تحتوي على عدد محدود من المؤشرات (في الغالب من 5 إلى 10) والتي تساعد على تقديم المعلومات الأساسية لكل مسؤول عملي, فكثرة المؤشرات والمعلومات لا يسمح باتخاذ القرارات الملائمة في الأوقات المناسبة لأنها تؤدي إلى صعوبة قراءة لوحة القيادة و كذلك إلى تضييع الوقت.

كما تميزت المعلومات المقدمة من طرف لوحة القيادة الحديثة بأنها ملائمة وموافقة للعوامل الأساسية للنجاح المرتبطة بكل مسؤول بالإضافة إلى أنها أصبحت تقدم بطريقة فعالة تسهل عملية استعمالها (منحنيات, جداول...).

* **أداة تضم مؤشرات مالية وغير مالية :** منذ 1992 اقترح كل من Norton و Kaplan في عدة مقالات أن تسير المؤسسات بالاعتماد على مؤشرات مالية وغير مالية, بحيث تأخذ بعين الاعتبار إنشغالين أساسيين :

- تحقيق الهدف و ليس فقط استرجاع المسار المتبع.
- خلق القيمة و ليس مجرد تخفيض التكاليف.

---

[1] - Alain fernandez, Les nouveaux tableau de bord des décideurs, 2ème Edition, Paris, Edition d'organisation, 2002, P7.
[2] -Bernard Colasse, Op Cit, P1135.
[3]- http:// www.Eylolle.com.

جمعت هذه المؤشرات وفق أربعة محاور في لوحة قيادة متوازنة« équilibré »[1] من أجل الإجابة على الأسئلة الأربعة التالية:[2]

- ماهية نظرة المساهمين إلينا ؟ (النظرة المستقبلية المالية Perspective financier).
- ماهية نظرة المستهلكين إلينا ؟ (النظرة المستقبلية للزبائن Perspective du client).
- أين يمكن أن نتفوق؟ (النظرة المستقبلية الداخلية Perspective interne).
- هل باستطاعتنا الاستمرار في التحسين و في خلق القيمة؟ (النظرة المستقبلية للتعلم و التجديد (Perspective d'apprentissage et d'innovation) .

*** أداة سريعة لاتخاذ القرارات :** ففي ظل محيط سريع التغير لابد من اتخاذ قرارات فورية و سريعة لأنه من النادر أن تتوفر فرصة الحظ الثاني.[3]

وعليه أصبح الشكل الحديث للوحات القيادة يسمح بتقديم المعلومات الأساسية بسهولة وبسرعة (أداة تلخيصية)، كما أصبح يمكن المسؤولين من تحليل النتائج وتفسيرها لاتخاذ القرارات الملائمة بأقصى سرعة و في الأوقات المناسبة

*** أداة للتسيير العام (Instrument de management globale):**

يرى كل من Norton وKaplan أن لوحة القيادة ليست مجرد أداة لقياس مدى تحقق النتائج و إنما هي أداة للتسيير العام لأنها :[4]

- تعطي معنى للأحداث أو الأعمال بإعطائها تمثيلا مشتركا لمهمة المؤسسة ككل.
- تظهر رغبة في التغيير (تفكير و توضيح استراتيجي مسبق قبل وضع لوحة القيادة وذلك على جميع مستويات الإدارة, مع احتمال إعادة النظر في الهيكلة).
- تضغط على السلوكات الشخصية للأفراد بتقديمها أهداف تفصيلية (الكمية, الآجال) و التي تستخدم لاحقا من طرف نظام التحفيز.
- تدفع إلى تحسين الجودة و التعلم في مجال المنظمة.

---

[1] - لوحة قيادة متوازنة من أجل التأكيد على أن تحسين النتائج المالية ينبغي أن لا يطغى على باقي النتائج.

[2] - Bernard Colasse, Op Cit, P1139.

[3] - Alain Fernandez, Op Cit, P 26.

[4] - Bernard Colasse, Op Cit, P 1140.

لا فائدة من وضع لوحة قيادة إذا كانت[1]:

- غير مسايرة للواقع والمستجدات اليومية.
- أرقامها غير دقيقة .
- الأهداف غير متفائلة .
- المؤشرات ليست ذات أهمية.

المطلب الثالث: أنواع المؤشرات

تتكون لوحة القيادة من مجموعة محددة من المؤشرات (من 5 إلى 10 في الغالب) و التي تعمل على تزويد المسؤولين بمعلومات مفيدة لقيادة نشاطاتهم و سنحاول فيما يلي إعطاء المفاهيم الأساسية التي تخص هذه المؤشرات:

تعريف المؤشر (l'indicateur)

* المؤشر هو معلومة رقمية مختارة, هدفها تقديم حسابات أو تقارير دورية متقاربة عن معدلات تنفيذ وإنجاز المهام.[2]

* المؤشر، المتغيرة الأساسية, الدليل, معيارالمراقبة...وما إلى ذلك من التسميات المختلفة التي تدل كلها على العنصر الأساسي للوحات القيادة, دور المؤشر هو قياس مدى تحقق الهدف أو الأهداف والإشارة إلى مستوى النتيجة المحققة.[3]

* على المستوى التطبيقي, يجب أن يكون تعريف المؤشر دقيقا جدا, فكل مؤشر ينبغي أن يتضمن توضيحا للمعلومات التالية:[4]

- البيان (اسم المؤشر) مثلا: الزمن المتوسط لتركيب جهاز التلفاز (س).
- العلاقة المطبقة لحسابه.
- كشف لمصادر المعلومات مثلا: المصادر التي يمكن استغلالها للحصول على أزمنة تركيب أجهزة التلفاز.
- الدورية مثلا: سيتم حساب هذا المؤشر كل شهر ويتم تجميعها في نهاية السنة.
- المسؤول: من يحسبه ؟ من يراقبه ؟ و لمن هو موجه ؟

[1] -http: // www.qualité. Velay. Greta.fr.

[2] - سنوسي علي, نحو تطبيق مراقبة التسيير في المؤسسة الصحية، رسالة ماجستير. جامعة الجزائر, 1999-2000 , ص 127.

[3] - Dominique Tissier, Guide pratique pour la gestion des unités et des projets, Paris, Insep édition, 1987, P314.

[4] - René Demeestère, Philippe Lorino, Nicolas Mottis, Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise, 2ème Edition, Paris, Dunod, 2002, P83.

- طريقة التقديم : رقم, منحنى , أشكال بيانية...
- مرجعية أو هدف : ما هو المستوى الجيد للمؤشر ؟

أنواع المؤشرات

لاختيار المؤشر بطريقة سليمة وتحديد قيمته, فإنه من المفيد الرجوع إلى التصنيفات المختلفة التالية:[1]

1- مؤشر النتيجة ومؤشر المتابعة(Indicateur de résultat et indicateur de suivi):

- مؤشر النتيجة: يقوم بقياس النتيجة النهائية للأداء أو لحدث معين بعد الإنجاز.

- مؤشر المتابعة: يقوم بقياس مستوى تطور الأداء و العمل خلال فترة الإنجاز.

مثال : مؤسسة تنتج تجهيزات منزلية و تسعى إلى تحسين إرضاء زبائنها بإقامتها مصلحة للصيانة (خدمة ما بعد البيع) قادرة على تقديم خدمات الصيانة لزبائنها في فترة لا تتجاوز 48 ساعة .

- فمؤشر المتابعة هنا مثلا: هو قياس نسبة المواعيد خلال 48 ساعة.
- أما مؤشر النتيجة فهو قياس درجة رضى الزبائن (عدد المواعيد التي قدمت لها خدمات الصيانة خلال مدة لا تتجاوز 48 ساعة).

2- مؤشر المراجعة ومؤشر القيادة(Indicateur de reporting et indicateur de pilotage):

- يستعمل مؤشر المراجعة لاعلام المستوى التنظيمي الأعلى بالنتائج المحققة.
- أما مؤشر القيادة فهو يسمح بقيادة العمل أو الأداء أثناء القيام به مما يساعد على التحكم في النشاطات.

مثـــال : يمكن لسائق مكاف بقيادة سيارة من المدينة " س" إلى المدينة " ص" بأقصى سرعة و ضمان واقتصاد ممكن أن يستعمل مؤشرات المراجعة التالية : الزمن المستغرق في الرحلة, عدد المخالفات المعاقب عنها, عدد تجاوزات السرعة المسجلة في العلبة السوداء, كمية البنزين المستهلكة...

و مؤشرات القيادة التالية : سرعته في لحظة معينة, عدد دورات المحرك في الثانية, السرعة المسموح بها في ذلك الجزء من الطريق...

3- المؤشر المالي والمؤشر غير المالي: (indicateur financier et non financier):

- المؤشر المالي هو الذي يستند على المعطيات المالية والمحاسبية فقط مثلا : معدل مردودية الاستثمار, سعر التكلفة للمنتوج...

- أما المؤشر غير المالي , فهو ذلك الذي يستند على معطيات فيزيائية عملية (physico- opérationnelle) مثل : الحجم, الزمن, المخزون...

4- المؤشر المركب والمؤشر المستهدف (indicateur synthétique et indicateur ciblé) :

- المؤشرالمركب هو ذلك المؤشر الذي يحدد بناءا على مجموعة متنوعة من المعلومات بهدف وصف وضعية ما بصورة عامة و إجمالية مثل سعر التكلفة المتوسط لمنتوج ما.

---

[1] - René Demeestère, Philippe Lorino, Nicolas Mottis, Op Cit , P 80.

- أما المؤشر المستهدف، فهو ذلك الذي يقتصر فقط على مظهر محدد و خاص مثل: الزمن اللازم لتغيير أطر عجلات الشاحنة "أ"

و حتى يكون المؤشر مصدر ثقة لابد أن تتوفر فيه الشروط التالية :[1]

1- الملاءمة والمصداقية : و ترتبط هذه الخاصية بضرورة تلبية المؤشر لاحتياجات المستفيدين منه بصورة جيدة أي تلبيته للمعلومات المطلوبة و التي هم في حاجة إليها.

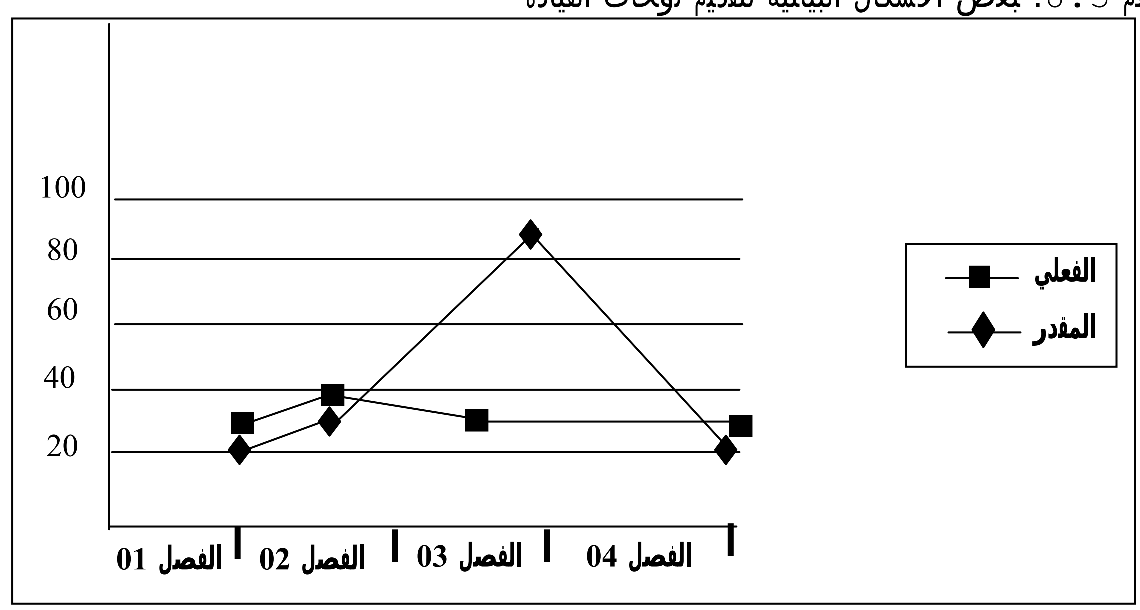
2- الوفاء والموضوعية (Fidèlité et objectivité) : و هذا يعني :

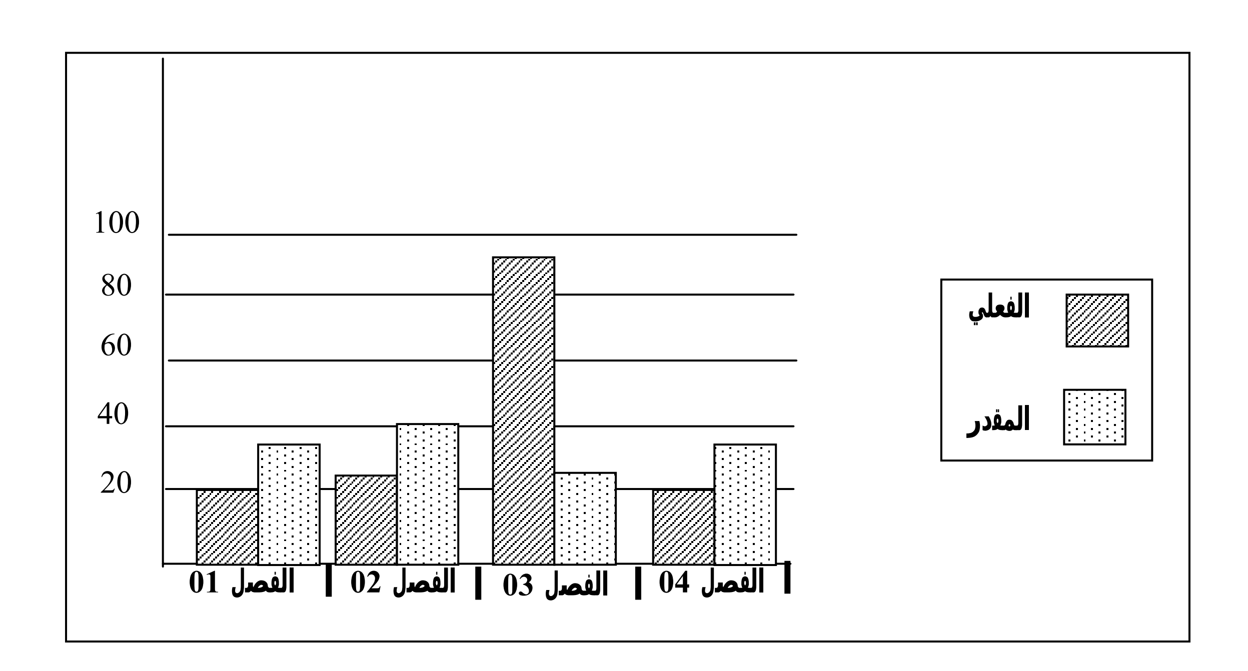
- إلزامية تغير المؤشر و تناسبه مع مستوى التغيير الذي يطرأ على الظاهرة التي هي قيد التقدير أو القياس. وضرورة ثبات مدول المؤشر في الزمان والمكان وهذا يعني أن المؤشر يقوم على أساس معطيات علمية و موضوعية و يتم إعداده من قبل مختصين و بالتالي لا يجب أن يخضع لتلاعبات أو تشوهات من قبل مستعمليه.

2- **السرعة والسهولة :** وهذا يعني سرعة الحصول على المعلومة وسهولة الوصول إليها ليتم استعمالها في الوقت المناسب. وعادة يفضل استعمال الأشكال البيانية باعتبارها تسمح لمستعمليها باستخراج المعلومات بسرعة و سهولة و لكونها أكثر تعبيرا كما هو موضح في الشكل التالي:

[1] - Dominique Tissier, Op Cit, P314.

الشكل رقم 3 . 8: بعض الأشكال البيانية لتقديم لوحات القيادة





المصدر:.Armand Dayan, Op Cit, P 852

فضلا عما سبق هناك مجموعة أخرى من التوصيات التي يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار عند اختيار المؤشر:[1]

- لابد أن يكون المؤشر مرتبطا بهدف معين.
- لابد أن يسمح باتخاذ القرارات.
- يجب أن يكون واضحا و خاليا من أي غموض أو التباس.

---

[1] - http: // www.modesway.com.

المطلب الرابع : مراحل تصميم لوحات القيادة

تخضع عملية وضع و تصميم لوحات القيادة إلى نفس المراحل التي تطرقنا إليها عند عرضنا لكيفية تصميم نظام مراقبة التسيير و هذا باعتبارها إحدى الأدوات الأساسية المكونة له.

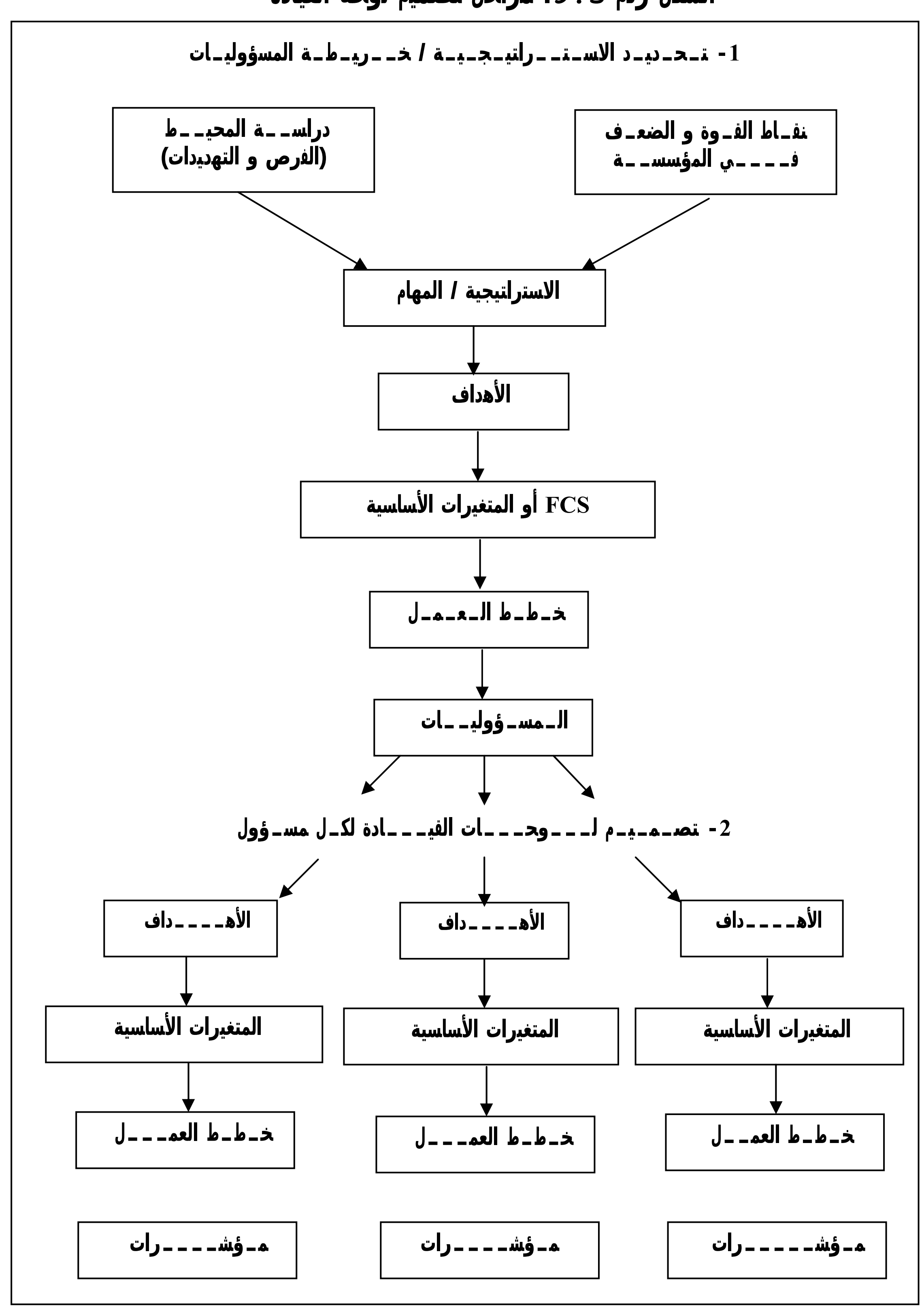
و تضم عملية التصميم هذه مرحلتين (أنظر الشكل أدناه), تتمثل المرحلة الأولى في الدراسة التمهيدية والتي تعتبر ضرورية لأنها تهدف إلى التعرف على استراتيجية المؤسسة و تحديد مختلف المسؤوليات و كذلك المتغيرات الأساسية للنجاح التي تحقق هذه الاستراتيجية.

أما المرحلة الثانية فتتمثل في عملية تصميم لوحات القيادة بالمعنى الضيق , وهي ترتبط باختيار المؤشرات التي تسمح بمتابعة خطط عمل المسؤولين لتحقيق الأهداف الخاصة بكل واحد منهم[1].

---

[1] -Armand Dayan, Op Cit, P 852.

الشكل رقم 3.9: مراحل تصميم لوحة القيادة



المصدر : Armand Dayan, Op Cit, P853.

وسنحاول فيما يلي التعمق أكثر في المرحلة الثانية (مرحلة تصميم لوحات القيادة) باعتبارنا قد تطرقنا سابقا إلى المرحلة الأولى (المرحلة التمهيدية) عند عرضنا لكيفية تصميم نظام مراقبة التسيير.

تضم مرحلة تصميم لوحة القيادة أربع خطوات وهي:[1]

- تحديد المخطط التنظيمي للتسيير و المتغيرات الأساسية.
- اختيار المؤشرات المناسبة.
- البحث عن مصادر المعلومات.
- تصميم لوحة القيادة.

1- تحديد المخطط التنظيمي للتسيير والمتغيرات الأساسية :

يعرف المخطط التنظيمي للتسيير (L'organigramme de gestion) على أنه التمثيل الرسمي للمسؤوليات الممارسة حقيقة والاتصالات الموجودة بين مختلف المستويات التنظيمية وأنشطة المؤسسة, وهو بهذا إعادة تشكيل للمخطط التنظيمي للمؤسسة بطريقة تبين المسؤوليات الممارسة فعليا في الواقع.

إن الهدف من هذه المرحلة هو تحديد المسؤوليات الحقيقية الخاصة بكل مسؤول وكذلك وسائل العمل المتاحة لكل واحد منهم, وحتى يتمكن مراقب التسيير من تحقيق هذا عليه أن يقوم بإجراء مقابلات وحوارات مع مدير المؤسسة ومختلف المسؤولين حتى يطلع على النتائج المسطرة وخطط العمل الموضوعة لتحقيقها, كما عليه أن يقوم بدراسة الوثائق المستعملة والمنتجة من قبل كل مسؤول وكذلك التعرف على العلاقات التنظيمية و الوظيفية.

وبالتالي ينتج عن هذا التحليل تحديد لمراكز المسؤولية والمهام والأهداف الرئيسية لكل مركز و بالتالي المتغيرات الأساسية الواجب مراقبتها.

2- اختيار المؤشرات المناسبة :

تتضمن هذه الخطوة وضع لكل متغيرة أساسية مجموعة من المؤشرات التي تسمح بقياس مستوى أداء المهام والتعرف بأقصى سرعة على الانحرافات للتمكن من تصحيحها في الأوقات المناسبة.

وتتم عملية اختيار المؤشرات بمشاركة المكلفين بقياس و تقدير الأعمال والكفاءات (رؤساء المصالح) و تعتبر مشاركة هؤلاء ضرورية بسبب معرفتهم الدقيقة لنقاط القوة و الضعف في المصالح و هذا ما يؤدي إلى تركيز المؤشرات على المتغيرات الأساسية.

وبالتالي يتم التوصل في الأخير إلى اتخاذ القرار النهائي بخصوص قائمة المؤشرات التي سيتم استعمالها في لوحات القيادة.

---

[1]- عقون سعاد, مرجع سبق ذكره, ص 150.

3- البحث عن مصادر المعلومات :

إن عملية اختيار المؤشرات لا ترتبط فقط بمجرد تحديد المهام والأهداف المراد تحقيقها, بل كذلك بإمكانية الحصول على المعلومات التي تسمح بحسابها واستعمالها في الوقت المناسب و من أجل هذا يقوم مراقب التسيير بدراسة نقدية لنظام المعلومات الخاص بالمؤسسة. وتشمل هذه الدراسة على المراحل التالية:

- التأكد من توفر المعلومات انطلاقا من قائمة المؤشرات المحددة في الخطوة السابقة, وكذلك التعرف على درجة صلاحيتها (جيدة, حسنة, متوسطة, رديئة, سيئة) و على المدة اللازمة للحصول عليها.

- ثم يقوم مراقب التسيير بمساعدة المسؤولين العمليين بالبحث عن كيفية الحصول على المعلومات غير الموجودة أو المتأخرة.

ففي حالة عدم وجود بعض المعلومات, فسيتم الاعتماد على إجراءات تسمح بالحصول عليها مستقبلا مثلا: وضع وثيقة لمتابعة حركة المخزونات, وثيقة لتدوين ساعات الإنتاج...إلخ.

أما في حالة وجود المعلومات و لكن وصولها في أوقات متأخرة فسيتم تقدير قيمتها بمدة قصيرة و هذا باستعمال القيمة الحقيقية لها عند تاريخ الحاجة واستكمال أو تقدير قيمتها النهائية من أجل استخدامها.

ونتيجة لهذه الدراسة النقدية يتم تحديد قائمة المعلومات المتوفرة و إقصاء تلك التي لا يمكن الحصول عليها في الآجال المناسبة أو تلك التي تكون غير صالحة للاستعمال.

4- تصميم لوحة القيادة و تحديد قواعد استغلالها :

يعمل مراقب التسيير في هذه المرحلة على اقتراح لوحات قيادة متكيفة مع الهيكلة الموجودة و ليس العكس, فإذا أدت عملية وضعها إلى إعادة النظر في التنظيم الموجود فسيتم رفضها, لهذا السبب يجب أولا التكيف ثم في وقت لاحق يتم القيام بالتعديلات اللازمة لأنه حينها سيتم التعرف على عدد من النقائص و الأخطاء في التنظيم وتؤدي بذلك إلى إعادة النظر فيها بصفة آلية.

و يجب أن تظهر لوحات القيادة المعلومات الأساسية بوضوح, حتى تسمح باستغلالها بسرعة و تضمن الاتصال الجيد بين مستعمليها و مسؤوليهم.

و لتحقيق أفضل استخدام للوحات القيادة فمن الأفضل اتباع التعليمات التالية :

- استخدام نفس الشكل للوحات القيادة المستخدمة في مختلف المستويات التنظيمية, فتطابق التمثيل يسهل الحوار (جداول, أشكال...).

- أن تشمل لوحة القيادة الخاصة بكل مسؤول صفحة رئيسية أو عدة صفحات, تحمل المعلومات المهمة المرتبطة بنشاط كل منهم, و يتم استعادة هذه الصفحة بنفس الشكل في لوحة قيادة المستوى الأعلى. ويمكن كذلك إدراج في أسفل الصفحة الانحرافات المستخرجة والإجراءات التصحيحية المتخذة لتصحيحها.

وفي الأخير يتم اختبار هذه اللوحات المقترحة لفترة محددة من الزمن لتحديد تلك القابلة للتطبيق الفعلي.

خلاصة:

عندما نحضر لعملية اتخاذ القرار فإن المهم هو المستقبل وليس الماضي, فعلى مستوى التكاليف نجد أن التكاليف التاريخية ليست ذات دلالة كبيرة، ومعاينة الماضي ليس مهما إلا لكونه يقدم معلومات تشكل قاعدة للتفكير ولا يمكن استعمال هذه المعاينات مباشرة عند التحضير لاتخاذ القرار.

وفي هذا الصدد نجد أن المحاسبة التحليلية يمكنها أن تحدد كيفية تطور التكاليف في المستقبل وذلك عن طريق التكاليف المعيارية والتي يمكن اعتمادها في اتخاذ القرار.

واعتبارا من اللحظة التي تبنى فيها النظرة التقديرية يمكننا أن نتصور سياقا خاصا لتحضير اتخاذ القرار وهو المسار الموازني, وبالفعل فإنه أثناء المناقشة الموازنية يتم الحزم في الخيارات الأساسية: تصنيع المنتج أو التنازل عنه لمؤسسة أخرى, شراء التجهيزات أو كراءها, الانطلاق في نشاط جديد...

إن الاعتماد على المحاسبة التحليلية والتسيير الموازني فقط غير كافي لأن المعلومات الناتجة عنهما تكون ذات طبيعة مالية ومحاسبية بحتة, لهذا السبب لابد من استعمال لوحات القيادة باعتبارها تضم المعلومات المالية وغير المالية, وكذلك باعتبارها أداة تلخيصية تسهل عملية اتخاذ القرارات بسرعة وفي الأوقات المناسبة.

الفصل الرابع

دراسة حالة

مؤسسة انتاج المياه المعدنية لموزاية

مقدمة:

إن الدراسة النظرية التي قمنا بها في الفصول السابقة تعتبر الركيزة الأساسية التي يقوم عليها نظام مراقبة التسيير الفعال, والذي يعمل على تصحيح الانحرافات الموجودة بعد قياسها و بالتالي تحسين مستوى أداء المؤسسة ككل.

يتطلب هذا توفر أدوات مراقبة فعالة ووضع نظام معلومات يسمح بمعرفة التغيرات المتعلقة بالمؤسسة حتى تتمكن هذه الأخيرة من اتخاذ القرارات السلمية في الأوقات المناسبة.

وفي إطار استكمال بحثنا هذا أردنا التأكد من إدراك ذات الشيء بداخل إحدى مؤسساتنا والمتمثلة في مؤسسة إنتاج المياه المعدنية لموزاية, هذا الاختيار يعود وقبل كل شيء إلى تواجد إدارة مخصصة لمراقبة التسيير, ومن ثمة أردنا في هذا الفصل إسقاط المعلومات المحصل عليها في الفصول السابقة على أرضية الواقع من خلال إجراء دراسة تقييمية لنظام مراقبة التسيير الخاص بالمؤسسة والتعرف على أدواته ومدى فعاليتها و مساهمتها في اتخاذ القرارات.

وعليه فقد قسمنا دراستنا هذه إلى ثلاث مباحث:

- التعريف بالمؤسسة و بهيكلها التنظيمي.
- التعريف بنظام الإنتاج .
- وأخيرا تقييم نظام مراقبة التسيير الخاص بالمؤسسة.

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة وبهيكلها التنظيمي

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة

شعرت معظم البلدان في السنوات الأخيرة ومن بينها الجزائر بأهمية الدور الذي يمكن أن يقوم به القطاع الخاص في مجال التنمية, وفي هذا الإطار ووفقا للتعليمة رقم2004/21/44/01 لمجلس مساهمات الدولة الصادر بتاريخ 21 ديسمبر من سنة 2004 تم الإعلان عن استفادة مجمع "سـ يـ م" من وحدة إنتاج المياه المعدنية لموزاية, وعليه و بتاريخ 21 جانفي 2005 انتقلت الملكية و التسيير من يد ممثلي القطاع الحكومي (مجمع مشروبات الجزائر G.B.A) إلى يد ممثلي القطاع الخاص مجمع "سيم".

تقع المؤسسة محل الدراسة على طول الطريق الرابط بين بلديتي موزاية والحطاطبة بولاية البليدة وهي تأخذ شكل مؤسسة ذات أسهم (SPA) يبلغ رأسمالها الاجتماعي 000 000 131 دج، موزعة على مساحة مصنع تقدر ب 86250 م², نجد منها 19725 م ² مبنية و 66525 م ² غير مبنية, و معدات نقل على النحو التالي:

- سيارتان للنقل .
- شاحنتان لنقل العمال.
- ستة شاحنات لنقل البضائع والمواد (4 بحمولة 6 طن, 1 بحمولة 10 طن, و أخرى بحمولة 20 طن).
- خمس حاملات بضائع (clarks).

وعلى كل هذا نضيف أن المؤسسة تشغل الآن حوالي 254 عاملا نجد منهم 230 عاملا دائما permanent و24 عاملا مؤقتا (بعقود تشغيل)contractuel , موزعين كما يلي:

- 20 إطارا.
- 53 عاملا .
- 157 منفذا .

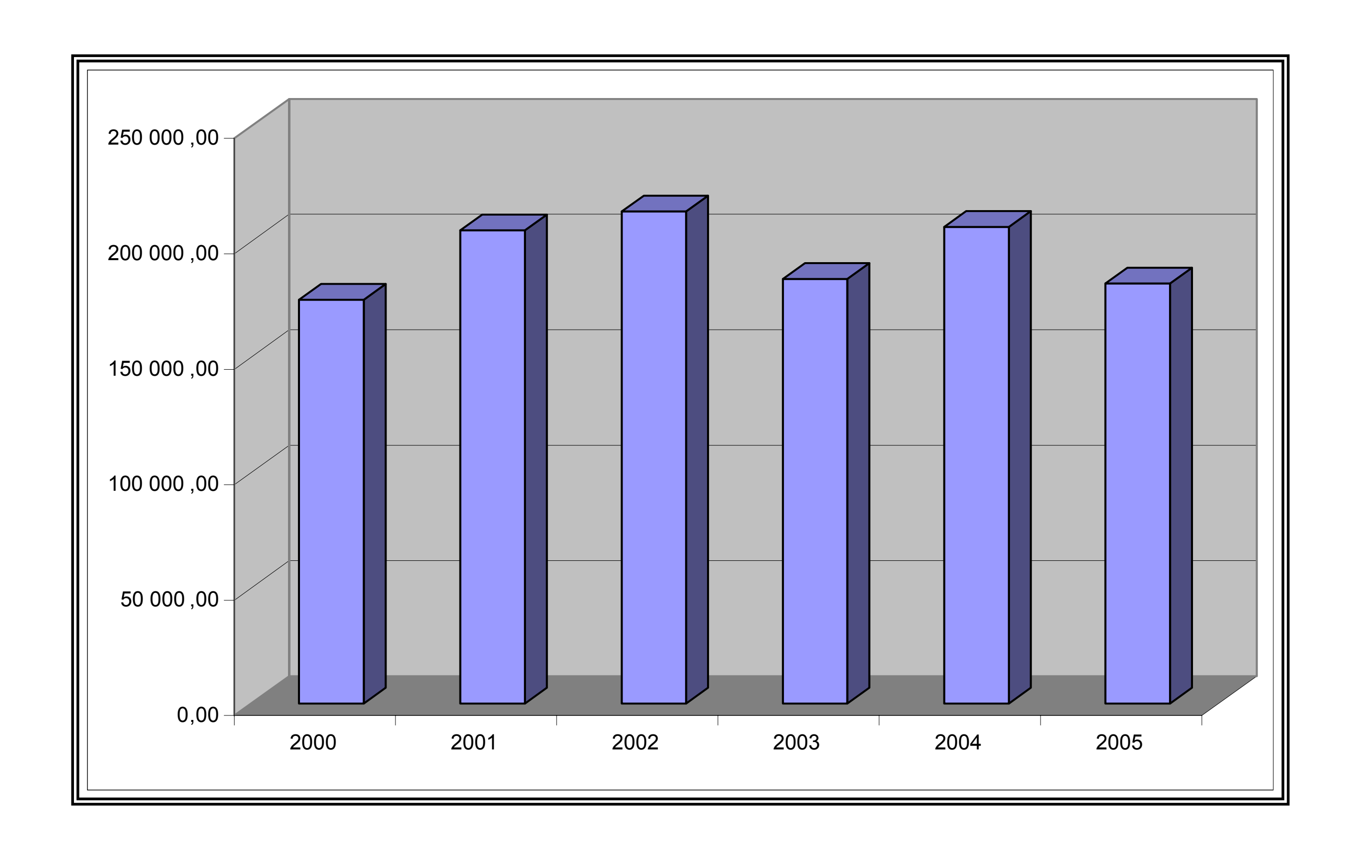
أما بالنسبة لرقم أعمال المؤسسة فلقد عرف تطورات ملحوظة من سنة إلى أخرى كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم4 . 1: تطور رقم أعمال المؤسسة

السنوات	2000	2001	2002	2003	2004	2005
رقم الأعمال	175024784.80	205088121.08	213268353.96	184034837.97	206524203.72	182069616.52

المصدر : وثائق رسمية للمؤسسة.

الشكل رقم 1.4: تطور رقم أعمال المؤسسة



المصدر : وثائق رسمية للمؤسسة.

مع العلم أن رقم الأعمال الذي حققته المؤسسة خلال سنة 2005 يخص الفترة الممتدة من: 2005/01/01 إلى غاية 2005/08/31 فقط.

- **اكتشاف المنبع :**

تم اكتشاف منبع موزاية للماء المعدني سنة 1925 على يد الكولون Leblanc وهو ما يفسر التسمية القديمة لها (source Leblanc) والسبب في ذلك يعود إلى هدف العثور على منبع ماء لقيام عملية الري في المنطقة وهو ما أدى إلى حفر العديد من الآبار غير المجدية بسبب عدم كفاية متابعتها, وكان ذلك في نواحي مدينة تيبازة بالقرب من مقبرة الملكة Drusila (le tombeau de la chrétienne) بداية من سنة 1912 ومن ثمة الانتقال إلى مناطق أخرى إلى غاية الوصول إلى ضواحي مدينة موزاية والعثور على منبع الماء المعدني على عمق حوالي 81,30 متر بكفاية تقدر ب 12 لتر /دقيقة (مع الإشارة أنه كان بالإمكان التوصل إلى نفس النتيجة في الآبار الأخرى لو تم الحفر فيها على عمق يتجاوز 82 متر) .

و بالتقدم أكثر في الزمن نجد أن أول استغلال صناعي كان سنة 1940 على يد نفس الكولون, مع الإشارة إلى أنه تم اعتماد ماء موزاية على أنه من بين المياه المعدنية الساخنة سنة 1947 على يد الجيولوجية Simone Guigue

و من ثمة يمكن التأكيد على أن مشروبات موزاية تعتبر مشروبات طبيعية غنية من حيث الأملاح المعدنية، ملائمة للجسم و مساعدة على الهضم, هذه الميزة هي التي تفسر لنا التوجه التقليدي لسكان المنطقة القدامى على كون هذه المياه بطبيعتها مياه جوفية تعتبر دواء شافي لجميع الأمراض, وهو ما بحث فيه العديد من المهتمين على رأسهم الدكتور Lucien Martinez وكذا الأستاذ "بن حمو" سنة 1937 من خلال تجارب قاموا بها على مرضى بمناطق مختلفة في الجسم (المعدة والأمعاء) والتي أظفرت على أن هذا الماء يساعد على عملية الهضم من خلال تحفيز الغدد المعوية في إفراز عصارات الهضم (Suc gastrique) كما أنه يساعد أيضا على التحكم في نسبة السكر بالدم.

و يمكن أن نظهر خصائص و مميزات هذا الماء وفقا للجدول التالي :

الجدول رقم4 . 2 : عناصر و مكونات الماء المعدني لموزاية

عناصر فيزيو- كيميائية	نسبتها %	الأملاح المعدنية	نسبتها %
درجة الحموضة (PH)	7	كالسيوم (Ca) ملغ/ل	129.06
غاز الفحم (CO_2) ملغ/ل	1529.4	مغنيزيوم (Mg) ملغ/ل	109.6
مخلفات (résidu sec) ملغ/ل	1144	صوديوم (Na) ملغ/ل	320
		بوتاسيوم (K) ملغ/ل	4.0
		الكلورور ملغ/ل	219.9
		بيكربونات ملغ/ل	1169
		سيلفات ملغ/ل	8.8

معادن	نسبتها %	مؤشرات التلوث	نسبتها %
حديد (Fe) ملغ/ل	0.776	أمونيوم ملغ/ل	0.02 >
		النيتريت ملغ/ل	0.02 >
		النيترات ملغ/ل	1.45
		أورتو – فوسفات ملغ/ل	0.09 >

المصدر : وثائق رسمية للمؤسسة.

- **استثمارات المؤسسة للفترة المتوسطة المقبلة:**

يعرف سوق المياه والمشروبات الغازية في الآونة الأخيرة بروز عدة تغيرات بظهور منافسين جدد من جهة وكذا تطور رغبات الزبائن نظرا لكبر مجال الاختيار من جهة أخرى, وعليه و في هذا الإطار، حاولت المؤسسة وضع تنظيم جديد للعمل، يأخذ بعين الاعتبار مختلف هذه الأبعاد في ظل البحث عن جودة مثالية للمنتج تحت قيد أدنى التكاليف، من خلال تدعيم محفظة منتجاتها و تطوير أساليب تسييرها.

ومن ثمة يمكن أن نحصر أهم أبعاد السياسة الاستثمارية الخاصة بالمؤسسة في الفترة المتوسطة القادمة كما يلي :

- وضع هيكل تنظيمي جديد للمؤسسة يضمن التحكم أكثر في مختلف التكاليف والرفع من إنتاجية العمليات.
- تكوين العاملين بالمؤسسة على مختلف الأدوات الحديثة المتعلقة بمراقبة التسيير.
- بعث منتجات جديدة في السوق.
- الاستثمار في معدات و آلات جديدة أكثر تطورا.

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة

عرفت المؤسسة عقب خوصصتها مباشرة عدة تغيرات و تطورات نحو الأحسن في مختلف الميادين والتي ترجمت بتطور رقم أعمال المؤسسة بنسب فاقت التوقعات, وبالتالي فقد عمد مسيروها إلى تعديل هيكلها التنظيمي لكي يتماشى و التطلعات التي ترمي المؤسسة بلوغها في مجال الأعمال.

و يمكن أن نعرض الهيكل التنظيمي للمؤسسة (حيث نشير على أن هذا الهيكل لم يتم تحقيقه بشكل نهائي) وفقا للشكل أدناه:

الشكل رقم 4 . 2: الهيكل التنظيمي لمؤسسة إنتاج المياه المعدنية لموزاية

نائب الرئيس

الأمانة العامة

المدير العام

رئيس مصلحة الأمن

رئيس المصلحة التجارية

المدير الإداري و المالي

مصلحة متابعة العملية الإنتاجية

رئيس مصلحة مراقبة الجودة

رئيس مصلحة الاستثمارات

رئيس مصلحة المستخدمين

رئيس مصلحة المحاسبة العامة

رئيس مصلحة الامكانيات والتموين

رئيس مصلحة التدقيق و مراقبة التسيير

رئيس مصلحة المنازعات القضائية

رئيس مصلحة حظيرة السيارات

رئيس مصلحة الملاحق les annexes

رئيس مصلحة الصيانة

رئيس مصلحة الإنتاج

المصدر : وثائق رسمية من المؤسسة.

يتضح لنا من خلال هذا الشكل مركزية اتخاذ القرارات, حيث نجد أن القرارات المتخذة بشأن أعمال المؤسسة تعتبر قرارات مركزية تخضع لجهة واحدة متمثلة في نائب الرئيس العام مع استشارة المدير العام للمؤسسة, وهذا ما يمكن تفسيره بطبيعة الحال كون أن المؤسسة متوسطة الحجم لا تحمل فروعا لها على المستوى الوطني أو الخارجي (وحدة بوهارون التابعة لنفس المجمع والتي تعمل هي الأخرى في مجال المياه المعدنية لها هيكل تنظيمي مستقل عن سابقتها في حين أنها تخضع لنفس الجهة الوصية "نائب الرئيس").

وبعد الاستجوابات التي قمنا بها على أرضية الميدان، وبالاعتماد على بعض الوثائق المقدمة لنا وتصريحات المدير العام يمكننا إبراز الإطار العام لقيام نشاط وعمل المصالح بداخل المؤسسة وفقا لمجموعة النقاط الآتية:

1- **نائب الرئيس العام :** إن نائب الرئيس العام بحكم أنه أحد الملاك الرئيسيين لهذه المؤسسة ترجع له الأولوية في اتخاذ مختلف القرارات, ولذلك يعتبر عمله عملا استراتيجيا قبل أن يكون تسييريا محضا للعمليات. فضمان سير العمليات يرجع إلى مختلف المصالح الموجودة في الهيكل في حين وضع كيفية تسييرها تصبح من مهام رئيسها أو نائب رئيسها (مع استشارة تلك الهياكل المختصة في المجال) وهذا قصد محاولة التحكم أكثر فيها و في مختلف العوامل الخارجية المؤثرة بها.

وعليه يمكن أن نضع أهم المهام التي يقوم بها نائب الرئيس بالمؤسسة, حيث أنه يشرف على :

- تحديد مجال نشاط المؤسسة.
- وضع الأهداف والاستراتيجية العامة للمؤسسة.
- وضع الإطار العام لعمل المؤسسة و عمل كل مصلحة تتواجد بها.
- وضع سياسات النشاط و تحديد مختلف مراكز المسؤولية.
- التنسيق بين مختلف الوظائف في إطار متكامل يعمل على بلوغ النتائج المرجوة.
- تحديد القانون الداخلي للمؤسسة.
- خلق نظام تحفيز للمستخدمين.

2- الأمانة العامة: هي المساعد المباشر لنائب الرئيس العام و للعمال، باعتبارها حلقة وصل بينهما، وهي التي تنشط و تنظم وتنسق الأعمال الإدارية، وتقوم أيضا باستقبال زوار الرئيس و تحضير مختلف التقارير وتنظيم البريد و حفظ الأرشيف بالإضافة إلى تحضير مختلف المراسلات.

3- **المدير العام :** يعتبر ممثل الإدارة العليا في حالة عدم تواجد الرئيس العام, وبالتالي فإن مهامه تتوافق وأعمال نائب الرئيس العام حيث يقوم بالمهام التالية:

- يؤدي دورا استشاريا عند اتخاذ القرارات بالنسبة لنائب الرئيس.
- يهتم بتقديم اقتراحات بشأن سياسات جديدة من شأنها تحسين موقع المؤسسة في السوق.

- يحمل مسؤولية اتخاذ مختلف القرارات المتعلقة بنشاط المؤسسة نيابة عن نائب الرئيس العام, بمعنى أنه تخول له كل صلاحيات نائب الرئيس العام نيابة عنه.

بالإضافة إلى كل ما سبق, فإن المدير العام يعتبر همزة الوصل ما بين الإدارة العليا و مختلف المصالح حيث أنه يقوم بما يلي :

- ينسق مختلف العمليات و الوظائف فيما بينها.
- يسهر على السير الحسن لمختلف العمليات والأنشطة بداخل المؤسسة.
- يمثل رؤساء مختلف المصالح بجانب الإدارة العليا.
- يعتبر المسؤول على مختلف نتائج العمليات و الأنشطة.

4- المدير الإداري والمالي: يقوم المدير الإداري والمالي بالإشراف على مصلحتين: مصلحة إدارة المستخدمين ومصلحة المحاسبة العامة.

تقوم مصلحة المحاسبة بدور فعال فيما يخص تسيير أعمال المؤسسة، حيث تضم عددا من المكاتب المتخصصة و التي تقوم بالأدوار التالية:

- مكتب يهتم بالتسجيل اليومي لمجموع العمليات المالية المنجزة و المحققة من طرف مصالح المؤسسة مع احترام القوانين السارية المفعول.

- مكتب يقوم بتسيير المحاسبة التحليلية عن طريق تحليل وضعية المؤسسة و المرتبطة بجانب التكاليف و من ثمة التعرف على مردودية نشاط المؤسسة، مع الإشارة إلى أن هذا المكتب متواجد ولكنه لا يساهم بالقدر الكافي في توفيير جملة المعلومات التي تعمل مثل هذه المحاسبة على خلقها.

- مكتب مكلف بمهام الخزينة و العلاقات مع البنوك(تسيير نقدية المؤسسة) وآخر يهتم بمحاسبة المواد.

أما مصلحة المستخدمين فهي تهتم بكل ما له علاقة بمستخدمي وعمال المؤسسة, حيث تضمن لهم تحقيق احتياجاتهم وحقوقهم مقابل واجباتهم التي أدوها, ولقد لاحظنا من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها و بالاستناد على بعض الوثائق المقدمة إلينا أن هذه المصلحة تشرف على مجموعة الوظائف التالية : التعامل مع أجور المستخدمين, تسيير الأفراد, التوظيف, التكوين والتدريب.

5- المصلحة التجارية : إن الوظيفة التجارية وكغيرها من الوظائف الأخرى التي تقوم بها المؤسسة تعمل تحت وصاية رئيس المصلحة التجارية الذي يهتم بتسيير مختلف المهام المرتبطة بها وبالشكل الذي يضمن توافق أهداف مصلحته مع الأهداف العامة للمؤسسة ككل, مع الإشارة إلى أن هذه المصلحة تضم هي الأخرى عددا من المكاتب المخولة لكل منها عدد من المهام التي نضعها على النحوالتالي: مكتب رئيس المصلحة, مكتب البرمجة (programmation) المكلف بمهمة استقبال وتوجيه الزبائن وكذا تسجيل الطلبيات, مكتب الفوترة الذي يتولى حسب طبيعته عملية الفوترة وتحديد القيمة المالية للصفقة قصد تحصيلها مباشرة من قبل مكتب التحصيل المتواجد بنفس المكان والذي يعتبر ممثل عن الإدارة المحاسبية, ومكتب آخر لتحصيل الديون (recouvrement des créances) الذي يتولى مسؤولية تتبع الزبائن المدينين اتجاه المؤسسة.

و يمكن أن نضيف إلى ما سبق أنه ووفقا لخطة الأعمال الجديدة للفترة المتوسطة سيتم تطوير هذه المصلحة لتتماشى واحتياجات السوق من خلال تقسيمها إلى ثلاث وحدات: وحدة مختصة في المبيعات (service vente), وحدة أخرى لخدمات ما بعد البيع (service clientèle), وأخيرا مصلحة التسويق (service marketing)التي تكون تابعة لهيئة التسويق للمجمع ككل والتي ستخول إليها مسؤولية تطوير حجم المبيعات, متابعة ومراقبة المنتجات في السوق, دراسة السوق, و أخيرا البحث في إيجاد منتجات جديدة.

6- مصلحة مراقبة الجودة: للجودة أهمية لا يستهان بها في إطار عمل المؤسسة فقد عمدت هذه الأخيرة إلى خلق وحدة خاصة بها مستقلة تعمل بالتعاون مع إدارة الإنتاج تحت وصاية المدير العام الذي تخضع إليه مباشرة.

و من بين المهام المخولة إليها في هذا النطاق نجد :

- مراقبة و متابعة التطور البكتيريولوجي في المنتج النهائي.
- مراقبة و متابعة مميزات و خصائص المياه المعدنية المستخدمة.
- القيام بمختلف الفحوصات و التجارب المخبرية.
- تحضير خليط ومزيج المواد الأولية الضروري لتصنيع المنتجات النهائية.

7- مصلحة الاستثمارات: تعتبرهذه المصلحة من بين أحد التغييرات التي تودها الإدارة الجديدة للمؤسسة في هيكلها التنظيمي، من خلال إسناد مهمة البحث وتطوير الوسائل, و الطرق وأدوات التشغيل إلى مصلحة خاصة بها, مع الإشارة إلى أن هذه المصلحة لا تزال كمشروع ولم تنطبق على أرض الواقع أثناء قيامنا بالدراسة الميدانية.

8- مصلحة الإمكانيات و التموين: تهتم مصلحة التموين بكل ما هو مخزون (منتجات نهائية أو مواد أولية أو حتى قطع غيار), بمعنى أنها تهتم بتسيير مخازن مختلف المواد من خلال التعامل مع الموردين لتحقيق احتياجات المؤسسة بالأحجام المناسبة والبحث عن توفير أبعاد كل من " الجودة, التكاليف, و الآجال" بها وكذا التعامل مع الزبائن ومدهم باحتياجاتهم من منتجات المؤسسة.

وعليه فإن مهام هذه المصلحة تتمثل فيما يلي:

- تموين المؤسسة بالمواد الأولية والضرورية لقيام المنتج النهائي.
- كما نجد أيضا أن نشاط هذه المصلحة يرتبط بجانب مواد التغليف من خلال متابعة حركة المخزون الخاصة بها و كذا مختلف احتياجات المؤسسة من المواد الضرورية لقيام النشاط (مثل هذه المواد لا تدخل بطبيعتها كمواد أولية موجهة ناحية التصنيع مثل : أدوات مكتب, قطع غيار...).
- تحقيق طلبات الزبائن بمدهم باحتياجات طلبياتهم من المنتجات النهائية بعد مرورهم على المصلحة التجارية.
- تسيير مركز تشغيل صيانة و تصليح وسائل النقل.
- تسيير أعمال صيانة المباني (le patrimoine) و حفظ البيئة.

و بالتالي فيمكن أن نشير إلى أن هذه الإدارة تنقسم بطبيعتها إلى ثلاث مصالح:

- واحدة مخصصة بالتموين والتعاقد مع الموردين.
- و أخرى موجهة لتسيير مخزون المواد الأولية وقطع الغيار .
- وأخيرا نجد تلك القائمة بوظيفة تسيير مخزن المنتجات النهائية ومواد التغليف.

9- مصلحة التدقيق و مراقبة التسيير : تهتم مراقبة التسيير بكل ما يساعد في اتخاذ وترشيد القرارات بتوفير مختلف المعلومات المساعدة على ذلك, مما يعني أنها المسؤولة عن تقييم الأداء الفعلي للمؤسسة مقارنة مع ما تم تخطيطه.

و يمكن أن نضع أهم أبعاد قيام نشاط إدارة التدقيق و مراقبة التسيير في المؤسسة محل الدراسة وفقا لمجموعة النقاط التالية:

- التتبع اليومي لمختلف العمليات المقامة في المؤسسة (تخزين, إنتاج, بيع...).
- التأكد من صحة المعلومات المقدمة من قبل مختلف الإدارات بالمؤسسة.
- وضع تقارير شهرية و سنوية تترجم طبيعة العمليات بالمؤسسة.
- البحث في نقاط قوة و ضعف العمليات.
- المساعدة في اتخاذ القرار بتقديم المشورة اللازمة.

ولكن يمكن أن نشير إلى أن أهم أعمال هذه المصلحة يرتبط خصيصا بالجانب الإنتاجي, و سنتطرق بتفصيل أكثر لمهام هذه المصلحة في النقاط اللاحقة .

10- مصلحة المنازعات القضائية : تقوم مصلحة المنازعات القضائية بتمثيل المؤسسة لدى السلطات القضائية إذا اقتضت الظروف ذلك (مثلا : البحث عن استرجاع ديونها من عند عملائها...).

11- مصلحة تسيير حضيرة السيارات: تهتم هذه المصلحة بتسيير عمليات التوزيع التي تقوم بها المؤسسة من جهة وكذا توفير وسائل النقل الضرورية لتنقل مستخدمي المؤسسة من جهة أخرى, وهذا قصد ترشيد النفقات الموجهة لها.

12- مصلحة متابعة العمليات الإنتاجية: إن هذه الإدارة تجمع بين ثلاث مراكز مسؤولية تساهم حسب طبيعتها في العملية الإنتاجية والتي نذكرها كما يلي :

- مركز إنتاج يهتم بعمليات التحويل.
- مركز للصيانة مكلف بصيانة الأجهزة والآلات التي تستعملها المؤسسة والسهر على الأداء الجيد لها.
- مركز لتسيير الملاحق (les annexes) والذي تخول إليه مسؤولية ضمان السير الحسن لمختلف العمليات من خلال مراقبة ومتابعة مختلف الأجهزة والمعدات التي تكمل عمل الخط (chaudière, compresseurs, tyautrie).

المطلب الثالث: تحليل النشاط التجاري للمؤسسة

أولا- تقديم منتجات المؤسسة :

تنتج و توزع وحدة موزاية التابعة لمجمع سيم ثلاثة أصناف من المنتوجات و هي :

- المياه المعدنية.
- المشروبات الغازية.
- المحاليل السكرية المركزة (سيرو les sirops)

و يوضح الجدول التالي التشكيلة التفصيلية لهذه المنتوجات.

الجدول رقم4 . 3: التشكيلة التفصيلية لمنتوجات المؤسسة

المنتوجات	سعة الفارورة	نوع الفارورة
المياه المعدنية موزاية	الغازية: - 25 سل. - 100 سل (A. vis). - 100 سل. غير الغازية: - 100 سل	 زجاج زجاج بلاستيك بلاستيك
المشروبات الغازية	- الصودا (سانية) 100 سل. - البيتر 25 سل.	زجاج. زجاج .
السيرو	100 سل	زجاج

المصدر: وثائق رسمية من المؤسسة

ثانيا- تطور مبيعات المؤسسة :

يمثل الجدول التالي مقارنة بين المبيعات المحققة في السنة الماضية(2004) والمبيعات المحققة في هذه السنة (2005) .

الجدول رقم 4 . 4: تطور مبيعات المؤسسة

المنتوج	حجم المبيعات من 2004/01/01 إلى 2004/08/31	حجم المبيعات من 2005/01/01 إلى 2005/08/31
- المياه المعدنية الغازية.	**4.210.000**	**6.529.000**
- المياه المعدنية غ الغازية	**/**	**291.000**
- المشروبات الغازية	**2.519.000**	**1.815.000**
- السيرو	**27500**	**28000**

المصدر: وثائق رسمية من المؤسسة

ملاحظة : بدأت المؤسسة بإنتاج المياه المعدنية غير الغازية إبتداءا من شهر جوان 2005 .

و من تحليل الجدول أعلاه يمكن استخراج ملاحظتين:

- الملاحظة الأولى : تراجع مبيعات المشروبات الغازية, وهذا التراجع يمكن تفسيره حسب وجهة نظرنا بالأسباب التالية:

* كثافة المنافسة (كوكا كولا, بيبسي, حمود بوعلام...إلخ).
* سوء في تقويم جودة المنتج.
* انعدام التجديد وخصوصا على مستوى الاتصال وترقية المبيعات وتطوير شبكات التوزيع والتغليف.

ويفسر بائعو الجملة والتجزئة انخفاض مبيعات المشروبات الغازية للمؤسسة بما يلي:

- ظهور منافسين جدد يتميزون بما يلي:
  - عرض جيد للمنتوجات تجعل المستهلك يراها جيدة.
  - تنوع المنتوجات.
- لهم استراتيجية تسويق تقوم على النقاط التالية :
  - تقديم هامش ربح أكبر.
  - تسديد المستحقات يكون بصورة أفضل.
  - الاهتمام أكثر بالتغليف وطرق تقديم منتوجاتهم.
  - إجراء تخفيضات أفضل.

- الملاحظة الثانية : تطور مبيعات المياه المعدنية الغازية تشكل قاعدة الانطلاق لوحدة موزاية و يفسر هذا التطور للمبيعات بمايلي:

- جودة المنتجات.
- شهرة العلامة .

- مستوى أسعار منافسة جدا.

و كان يمكن أن يكون تطور النتائج المحققة أفضل لو دعمت الجوانب التالية:

- سياسة التجديد.
- توسيع شبكة التوزيع.
- تغطية المبيعات (الإشهار).

ثالثا- الخطوات الاستراتيجية للمؤسسة:

ومن أجل تحقيق هدف تطوير المبيعات قامت المؤسسة بوضع مجموعة من السياسات تمثلت فيما يلي:

1. **السياسة التجارية :** إن غياب السياسة التجارية يفسر النتائج المتواضعة التي حققتها المؤسسة خلال السداسي الأول من الإنتاج, وهذه الحالة هي نتيجة لما يلي:

- غياب أي وظيفة تسويقية.
- نقص في التأطير التجاري.

لهذا تنوي المؤسسة الاهتمام بالنقاط السابقة بالإضافة إلى النقاط التالية:

- تجزئة السوق.
- التجديد (في المنتجات والتغليف).
- الاتصال كموجه لزيادة المبيعات (الإشهار).
- شبكة التوزيع كموجه لتطويرطاقة البيع.

إن مثل هذه الإجراءات الملموسة التي يتوجب اتخاذها تسمح للمؤسسة بالانتقال من تسيير تقليدي إلى تسيير ديناميكي حديث.

2. **سياسة الإنتاج :** من أجل تحسين إنتاج المؤسسة تم وضع سياسة إنتاج تقوم على النقاط التالية:

- تحسين المنتوجات الحالية.
- تطوير منتوجات جديدة.
- التحكم أكثر في التكاليف.
- الاهتمام بتكوين العمال.
- تطوير وسائل الإنتاج والتغليف.

3. **سياسة الأسعار :** إن غياب المحاسبة التحليلية لا يسمح للمؤسسة بمعرفة دقيقة لتكاليف الإنتاج بالنسبة لكل منتج ومن ثم تحديد أسعار البيع للمنتجات وهو ما يحول دون تطبيق سياسة سعرية تختلف حسب مايلي :

- الزوج (منتوج / سوق).
- رغبات الزبائن.
- المنافسين.

كما أن غياب المحاسبة التحليلية لا يسمح بضبط المستوى الحقيقي للهوامش الربحية الناتجة عن كل منتج.

تقوم المؤسسة بتحديد أسعارها حسب الطريقة التالية :

سعر البيع خارج الرسم = سعر التكلفة + الهامش

الجدول رقم4 . 5: الهوامش الربحية للمنتجات

الشكل رقم 4 . 5: الهوامش الربحية للمنتجات

الوحدة : الدينار

المنتوج	**الهامش**
- ماء معدني غازي (25 سل).	**0.25**
- ماء معدني غازي(100 سل).	**2**
- ماء معدني غازي (100 سل P.E.T).	**2**
- ماء معدني غيرغازي (100 سل P.E.T).	**2**
- البيتر (25 سل).	**0.25**
- السانية (100 سل).	**0.2**
- السيرو (100 سل).	**11**

المصدر: وثائق رسمية من المؤسسة

ملاحظة : P.E.T معناه القارورة البلاستيكية.

المبحث الثاني : نظام الإنتاج بالمؤسسة

المطلب الأول: مراحل الإنتاج

تحتوي وحدة إنتاج المياه المعدنية لموزاية على ثلاثة خطوط إنتاج مخصصة كل منها في إنتاج نوع محدد من المنتجات و هي :

1. خط لإنتاج عبوات 25 سل من الماء المعدني الغازي لموزاية بقارورات زجاجية.
2. خط لإنتاج السيرو و المشروبات الغازية المتمثلة في : مشروب سانية 100 سل, و مشروب بيتر 25 سل, مشروب سيرو 100 سل, موزاية Avis 100 سل.
3. خط لإنتاج المياه المعدنية بقارورات بلاستيكية (P.E.T) ويشمل على: المياه المعدنية الغازية بحجم 100 سل, المياه المعدنية غير غازية بحجم 100 سل.

- **أولا : نظام إنتاج المياه المعدنية:** تمر خطوات الإنتاج في الخط الأول والخط الثالث بنفس المراحل وهي كالتالي:

1.عملية الضخ: (le forage): إن هذه الخطوة تنحصر في عملية إخراج الماء المعدني من باطن الأرض ووضعه بداخل خزانات (cuve de décantation) لهدف ترسيب مختلف الجزيئات غير المرغوب فيها والبحث عن تحقيق استقرار وتوازن الماء المعدني (stabilité), مع الإشارة إلى أن المؤسسة تستخدم لأجل هذا موقعين للضخ: الأول تم حفره سنة 1972 ونظرا لعدم كفاية طاقة ضخه نتيجة لنمو وزيادة حجم المعاملات تم حفر موقع ثاني سنة 2002.

2.تتمثل الخطوة الثانية في **عملية التحكم في حجم الحديد** المتواجد في الماء بالخفض منه: إن الماء المستخرج يحمل نسبة كبيرة و عالية من عنصر الحديد و هو ما قد يضر بأجسامنا في حالة استهلاكه, و بالتالي فيتم الخفض منه باستخدام غاز الأوزون " O3" (يتم تصنيعه بداخل المؤسسة) و نشير إلى أن الوسيلة المستخدمة في هذه المرحلة يطلق عليها اسم " la tour de déférilisation ".

3.**مرحلة التصفية (la filtration)**: حيث يتم استخدام كل من السيلكس (silex) وكذا الفحم(le charbon actif) للتخلص من مختلف الجزيئات والروائح غير المرغوب في تواجدها بالمنتجات النهائية.

4.مرحلة تصفية وتنقية الماء : حيث يستخدم ما يسمى " filtre cuno " لتنقية الماء من مختلف الشوائب التي يتجاوز سمكها 5micron($5 x10^{-6}$) .

5.إضافة غاز ثاني أكسيد الكربون "CO2 " للماء : وفقا لهذه الخطوة يتم إضافة غاز الفحم للماء المعدني (يتم جلب هذا الغاز على شكل سائل أين يتم وضعه بداخل خزانات, وباستعمال تقنية خاصة يتم تحويله من صورة سائلة إلى غازية) ومن ثمة وضعه بداخل خزان بسعة تقدر ب 12م^3 (12000 لتر), وتستعمل هذه الخطوة لإنتاج الماء المعدني الغازي فقط أما الماء المعدني غير الغازي فلا يضاف له غاز co2.

6. **عملية التعبئة** (وضع الماء المعدني بداخل عبوات زجاجية ذات سعة 25 سل في الخط الأول وعبوات بلاستيكية ذات سعة 100 في الخط الثالث و التي تقوم المؤسسة بشرائها).

و تمر عملية التعبئة في الخط الأول بمراحل خاصة تتمثل في :

- عملية التفريغ (déchargement): تتحدد هذه العملية باستلام العبوات الفارغة من عند الزبائن قصد تحويلها إلى خط الإنتاج, مع الإشارة إلى أنه وفقا لهذه المرحلة تخضع العبوات لعملية رقابة تبحث في تفريغ هذه العبوات من المشروبات المتبقية بها و كذا في مدى سلامتها (عدم تواجد شقوق بها), ففي حالة ما قد تم اعتبارها غير مناسبة و غير صالحة يتم ردها إلى الزبون أو كسرها و من ثمة بيعها إلى مؤسسة مختصة في تكريرها (recycling).
- بعد ذلك وباستخدام ناقلات خاصة (les clarks) يتم نقل هذه العبوات الفارغة إلى بداية الخط, والذي يعتبر خط نصف آلي (semi- automatique) بحكم أن بعض العمليات به تتم بصورة آلية و من بينها نجد عملية وضع الصناديق التي تحمل العبوات على البساط المتحرك و أخرى تتم بصورة يدوية والذي سنذكرها لاحقا.
- بعد ذلك يتم تفريغ هذه الصناديق من خلال وضع هذه العبوات و بطريقة آلية في بداية الخط الإنتاجي.
- بالتقدم أكثر على طول الخط نصل إلى ما يسمى بالغسالة (la laveuse) أين يتم غسل وتطهير هذه العبوات الفارغة باعتماد ثلاث أحواض غسل بدرجة حرارة 60°c , 80°c, 60°c على التوالي, مع الإشارة إلى أن القارورات و قبل دخولها الخط تكون بدرجة حرارة تتراوح ما بين 18°c و 20°c والتي يتم الرفع منها تدريجيا حتى تصل إلى درجة حرارة الحوض الأول, ونفس العملية عند الخروج من الحوض الثالث أين يتم الخفض من درجة الحرارة تدريجيا قبل خروجها نهائيا من الغسالة.
- باتباع مسار الخط و بعد الخروج من الغسالة نصل إلى مرحلة مراقبة أخرى (contrôle visuel des bouteilles vides) أين يتم التأكد من نظافة وسلامة العبوات الفارغة قبل تعبئتها, حيث إذا لوحظ أنها غير نظيفة تعاد إلى الغسالة مرة ثانية أما إذا وجد أنها غير مناسبة للاستخدام فيتم إخراجها من الخط وكسرها نهائيا قبل بيعها إلى المؤسسة التي تقوم بتكريرها.
- بعد هذا تأتي مرحلة التعبئة و الملأ (le remplissage).
- ثم ننتقل إلى عملية الغلق (le capsulage).
- و بعدها تأتي مرحلة مراقبة أخرى للتأكد هذه المرة من التعبئة السليمة للعبوات (contrôle visuel du produit plein).
- بعد كل ما سبق ننتقل إلى عملية إلصاق ووضع الطابع l'étiquette باستخدام آلة تسمى (l’étiqueteuse) .
- آخر مرحلة قبل التوزيع تتمثل في عملية التخزين حيث يتم وضع هذه العبوات يدويا بداخل صناديق مخصصة لها و من ثمة وضعها بالمخزن المتواجد بنفس ورشة الخط.

❖ **ثانيا: نظام إنتاج المشروبات الغازية**: يمر مسار الإنتاج في الخط الثاني بالمراحل التالية :

1. بداية يتم تحضير المشروب القاعدي (le sirop blanc) من خلال مزج السكر بعد غربلته مع الماء بداخل خزان.
2. و من ثمة يتم تذويب السكر بداخل « le fondoir» من خلال رفع درجة حرارة الماء إلى ما يقارب 80 درجة و لمدة تتراوح ما بين 15 و 30 دقيقة.
3. المرحلة الموالية تتمثل في عملية التصفية (la filtration) لهدف نزع مختلف الأجزاء غير المرغوب فيها وهذا باستخدام خليط يجمع السيليس والماء (silice hidrotique + eau).
4. بعد هذه المرحلة لابد من تبريد المزيج ليصل درجة حرارة 25°c .
5. ثم الانتقال إلى تحضير خليط المشروب النهائي (sirop fini) وهذا بإضافة كل من (acides conservateurs, extrait) بداخل ما يسمى بـ (cuve de préparation), في هذه المرحلة نكون قد تحصلنا على مشروب السيرو.
6. بعد هذا ينقل المشروب النهائي عن طريق قنوات إلى خزان آخر (le premix) أين يضاف كل من الماء وغاز الفحم (CO_2) لأجل الحصول على مشروب غازي.
7. إن المراحل السابقة الذكر تمثل خطوات تحضير المشروب الغازي, ولكن ولأجل تسويقه لابد من وضعه بداخل عبوات عن طريق خط إنتاج آلي وهذا بتتبع الخطوات التالية:

- بداية يتم تفريغ القارورات من الصناديق ووضعها على طول الخط (إن العبوات الفارغة بعد استلامها من عند الزبائن تمر بنفس المراحل السابقة الذكر حالة تصنيع الماء المعدني قبل دخولها الخط الإنتاجي).

- بعد هذا ننتقل إلى مرحلة الغسل باستخدام "la laveuse" والتي هنا نجدها تحوي حمامين أو حوضين بدرجة حرارة 60°c و 80°c على الترتيب (أيضا في هذه المرحلة و كما أشرنا إليه حالة تصنيع الماء المعدني فإنه يتم الرفع من درجة الحرارة تدريجيا عند دخول العبوات الغسالة ونفس الشيء قبل خروجها منها أين يتم خفضها بصورة تدريجية أيضا).
- المرحلة الموالية تتمثل في عملية الرقابة على العبوات الفارغة (contrôle visuel des bouteilles vides) .
- بعد كل ما سبق ننتقل إلى مرحلة تعبئة و ملأ هذه القارورات (le remplissage) ومن ثمة غلقها وسدها باستخدام (la capsuleuses)
- بعد ذلك نعاود مرحلة المراقبة والتفتيش على العبوات مملوءة (contrôle visuel des bouteilles pleines).
- وهنا ننتقل إلى مرحلة وضع الطابع(l' étiquette) ومن ثمة الانتقال إلى مرحلة جمع هذه العبوات بداخل صناديق باستخدام (l'encaisseuse) .

- وبعد كل هذا يتم وضع هذه الصناديق فوق قواعد خاصة (des palettes) و توجيهها نحو المخزن الذي يقع هو الآخر بنفس ورشة تواجد الخط قصد توزيعها.

المطلب الثاني : دراسة الطاقة

تعرف مؤسسة إنتاج المياه المعدنية في هذه الآونة فترة انتقال وتغير في إطار خوصصة المؤسسات العمومية, وبعد استجواب عدد من العناصر العاملة بها اتضح لنا أن المؤسسة تعرف انطلاقة جديدة نابعة من تلك الإجراءات التي تبناها مسيروها الجدد من خلال تطوير مختلف مصالحها مع توجيه تركيز من نوع خاص لمجال الإنتاج.

و يمكن أن نضع جملة هذه الإجراءات بالإضافة إلى تلك القائمة سابقا والمتعلقة بالطاقة ضمن مجموعة النقاط التالية :

- التخلي عن خطي إنتاج (واحد لصناعة " le sirop" ونقل تصنيع المنتج إلى نفس خط صناعة المشروبات الغازية وخط إنتاجي آخر مخصص للأغطية " capsulerie") نظرا إلى التعطلات المتكررة لكل منها.
- بمقابل ما سبق نجد أنه في إطار إعادة بعث نشاط المؤسسة من قبل مجمع " سيم" تم اقتناء خط جديد لإنتاج المشروبات ذات العبوات البلاستيكية (P.E.T)
- تكوين فريق صيانة يختص بكل خط على حدى.
- إن المؤسسة لحد الآن تسير بالاعتماد على ثلاثة خطوط إنتاج:

- خط لإنتاج عبوات 25 سل من الماء المعدني لموزاية بطاقة تقدر ب 8000 عبوة/ ساعة.

- خط لإنتاج المشروبات الغازية تحدد طاقته لكل نوع حسب ما يلي: مشروب بيتر 7000عبوة/سا, مشروب سانية 2000عبوة/سا, مشروب سيرو 5000 عبوة/سا، موزاية A vis 2000عبوة/سا.

- خط جديد لإنتاج المياه المعدنية البلاستيكية (PET) " غازية و غير غازية" بطاقة تقدر ب 2700عبوة/سا مقسمة بينهما .

ومن خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها تبينت لنا مجموعة النقاط التالية:

- إن هذه المعدات نظرا لقدمها تواجه و بصورة مستمرة تعطلات, مما يؤدي إلى توقف العملية الإنتاجية بصورة متكررة.

- لاحظنا أيضا أن المؤسسة تعتمد استراتيجية تخزين لمنتجاتها من دون دراسة فعلية لحجم الطلب المتوقع وهو ما يؤدي إلى نفاذ مخزون بعض المنتجات في فترات وتواجد مخزون كبير نوعا ما لها في فترات أخرى.

- أيضا نجد أن اعتماد خط إنتاج واحد لمجموعة كبيرة من المنتجات يؤدي إلى ضياع وقت كبير نوع ما لهدف تحضير هذه الخطوط: الانتقال من ذوق إلى ذوق آخر أو من منتج إلى منتج آخر, فمثلا نجد أن هناك

خط إنتاجي يختص في صناعة كل من: المشروبات الغازية بالأذواق الثلاثة: تفاح, ليمون, برتقال, بالإضافة إلى تصنيع " sirop".

المطلب الثالث: مراقبة الجودة

إن نشاط المؤسسة محل الدراسة يدخل ضمن الصناعات الموجهة للاستهلاك, و بالتالي فإن الدولة تفرض عليها مجموعة من المعايير التي لابد من أن تعمل على احترامها .

وبالتالي فإن المؤسسة تهتم كثيرا بهذا الجانب من خلال البحث في التحكم قدر المستطاع فيما يسمى بجودة المنتجات, ومن ثمة قد عمدت على وضع مخبر تحاليل وإدماج إدارة خاصة ومستقلة في الهيكل التنظيمي تخول لها مسؤولية تحقيق جودة مثالية للمنتجات من خلال مراقبتها والبحث في تطويرها.

إن مخبر التحاليل الذي تحوزه المؤسسة يشغل ست (06) مهندسين في الكيمياء يعملون 24/24 ساعة (نظرا لأن المصنع في الفترة الحالية يتبع هذا المنوال في الإنتاج 24/24 ساعة) تسند لهم مجموعة الوظائف التالية:

- تحضير خليط أو مزيج المكونات.
- السهر على ضمان جودة مثالية للمواد الأولية من خلال مراقبتها و تفتيشها لحظة توريدها, وكذا إجراء بعض المعاينات عليها إبان فترة تخزينها للتأكد من عدم فسادها أو تلفها, كما نضيف أيضا أنه يتم تفتيش ومعاينة مختلف المواد قبل استخدامها (هذه معاينة الأخيرة تتم باستعمال حواس الشم والنظر من دون اللجوء إلى معايرة في المخبر).
- مراقبة وتتبع جودة وسلامة المنتجات النهائية ومواد التغليف، إن هذه الوظيفة تعتبر من بين أهم أعمال المخبر والتي من خلالها يتم التأكد من مدى سلامة ومطابقة المنتجات النهائية ووسائل تغليفها لجملة المعايير الموضوعة, حيث أن عملية المعايرة تتم كل ساعة على المنتجات النهائية وذلك باختبار كل من : تركيز السكر(le brix) الذي ينبغي أن يتراوح من11 ← 12 °، أيضا يتم مراقبة نسبة تواجد غاز ثاني أكسيد الكربون CO_2 في حدود مجال ينحصر ما بين10 ← 11 غ/ل, بالإضافة إلى نسبة الحموضة (PH) التي لابد وأن تتراوح ما بين 2 ← 3.

أما فيما يتعلق بمواد التغليف فتخضع هي الأخرى لمعايرة كل نصف ساعة للتأكد من مدى نظافتها, حيث تتم مراقبتها من خلال التأكد من نسبة تواجد هيدروكسيد الصوديوم (NaOH) من خلال سحب 12 عبوة كل مرة وإذا ما لوحظ تواجد أثار لهذا المحلول في 6 عبوات أو أكثر يتم توقيف الخط والبحث عن السبب المؤدي لذلك مع إعادة توجيه تلك العبوات مرة أخرى اتجاه عملية الغسل, ونفس الشيء فيما يتعلق بمراقبة العفن (la moisissure) أين يتم الاختبار بنفس الكيفية وعلى أساس نفس المعايير, أما فيما يتعلق بمعايرة أحواض التحضير فيتم البحث عن نسبة وجود مركب كربونات الصوديوم والذي لابد أن لا يتجاوز1.5% من حجم العينة (حيث نشير إلى أن هذه العينة تمثل كمية من الماء التي تمت به عملية غسل و تنظيف هذه الأحواض)

- كما نجد من بين مهام المخبر القيام بعملية تطهير وتنظيف أحواض التحضير ما بين كل تحضير وهذا باتباع مجموعة المراحل التالية: بداية يتم غسل الحوض بماء بارد لمدة بضعة دقائق ومن ثمة يتم إضافة كربونات الصوديوم, المرحلة الموالية التي تشكل عملية التطهير نفسها تتم بغسل الحوض بواسطة ماء ساخن تقارب درجة حرارته 90°c, وعليه ننتقل إلى آخر مرحلة والمتمثلة في إضافة ماء بارد من أجل خفض درجة حرارة هذا الحوض, مع الإشارة إلى أن عملية التطهير هذه تبحث في قتل ومنع تكوين البكتيريا وكذا عزل تأثير مكونات مختلف التحضيرات عن بعضها البعض (حيث أن الحوض يستعمل لتحضير أكثر من تركيبة بأذواق مختلفة, وبالتالي ولأجل الانتقال من تركيبة إلى أخرى لابد من إزالة روائح الخلطة القديمة ومختلف المكونات المتبقية في الحوض).

- نجد أيضا أن المخبر تخول له مسؤولية مراقبة الماء عند الضخ (le forage) من خلال البحث في كمية تواجد كل من شوارد الكالسيوم (Ca++) والمغنزيوم (mg++) في الماء .

- المهمة الأخرى التي يقوم بها المخبر تبحث في مجال تطوير المنتجات والبحث عن أذواق جديدة لها.

إضافة إلى كل هذا, فإن المؤسسة تتعامل مع مخابر أخرى ذات سمعة معروفة على الساحة الوطنية مثل:

1.مخبر باستور (institut pasteur) والذي تقدم له عينات كل ثلاثة أشهر لأجل القيام باختبارات تتعلق بالأحياء الدقيقة (micro- biologique).

2.ومخبرI.A.D.E (institut d'analyse des eaux) كل ستة أشهر والذي يقوم بالمراقبة الفيزيوكيميائية للماء (contrôle physiquo chimique).

ملاحظة: سنقوم بعرض بعض الوثائق التي يستخدمها المخبر في قائمة الملاحق.

المبحث الثالث: دراسة نقدية لنظام مراقبة التسيير الخاص بالمؤسسة

سنحاول من خلال هذا المبحث أن نقوم بدراسة نقدية لنظام مراقبة التسيير الخاص بالمؤسسة من خلال تقييم أدواته المتواجدة مع اقتراح التحسينات الواجب إدخالها على هذه الأدوات، وباعتبار أن المؤسسة قد شرعت في تطوير نظام للمحاسبة التحليلية مؤخرا نظرا لشعورها بأهميته في تحديد مردودية منتجاتها كل على حدى، فان دراستنا هذه ستشمل الأدوات المتوفرة حاليا في المؤسسة والتي هي قيد الاستعمال والمتمثلة في لوحات القيادة والموازنات التقديرية مع عرض الكيفية التي يسيير عليها نظام معلومات مراقبة التسيير.

المطلب الأول: نظام معلومات مراقبة التسيير

تعتبر مصلحة مراقبة التسيير حسب طبيعتها المسؤولة عن مراقبة ومتابعة تطور نشاطات المؤسسة للتأكد من مطابقتها لما هو مخطط له، كما تمثل مصدرا للمعلومات المفيدة التي تساعد متخذي القرارات في اتخاذ قراراتهم.

من أجل هذا شرعت مصلحة مراقبة التسيير مؤخرا (إبتداءا من شهر أوت 2005) بالمحاولة في تصميم نظام معلومات لمراقبة التسيير ويتمثل هذا النظام في برنامج آلي (logiciel) يهدف إلى مراقبة العمليات الإنتاجية بالمؤسسة وكل ما يتعلق بالإنتاج وأثناء تواجدنا بالمؤسسة كانت المؤسسة لا تزال تعمل لتعميم هذا البرنامج على كل نشاطات المؤسسة (شراء, بيع،...) لهذا الاعتبار سنحاول التطرق فقط إلى كيفية مساعدة هذا النظام في مراقبة العمليات الإنتاجية.

والسؤال المطروح هو: هل ساعد هذا النظام للمعلومات في عملية مراقبة التسيير واتخاذ القرارات؟

قبل الإجابة على هذا السؤال لابد من عرض كيفية عمل هذا النظام.

يتكون نظام المعلومات الخاص بمراقبة التسيير كأي نظام من مدخلات، معالجة و مخرجات.

* تتمثل **مدخلات** النظام في التسجيل اليومي للبيانات المتعلقة بحجم المدخلات والمخرجات(المواد الأولية و مواد التغليف) ومعدل إنتاجية الآلات بالنسبة لكل منتج على حدى و يتم تسجيل هذه البيانات بالاستعانة باستمارتين هما:

- إستمارة الكمية (flash sur la production) واستمارة الإنتاج (fiche de production) والتي تعدهما مصلحة الإنتاج، تبين الاستمارة الأولى حجم الإنتاج الذي تم التخطيط له لليوم و لكل منتج و مدى تحقيق البرنامج اليومي, كما تشمل على مدة التصنيع الفعلية و أزمنة الأعطال و بالتالي فهي تبحث أساسا على الانحراف في الكمية والانحراف في الزمن الخاص بالمنتج النهائي.

- أما الاستمارة الثانية فهي تبحث عن متابعة و مراقبة تطور كل من مواد التغليف و المواد الأولية عن طريق مقارنة حجم المخرجات من المخزن بحجم الاستخدامات الفعلية بعد إضافة الكمية المتبقية و من ثم الخروج بحجم الخسارة المحملة و التي يتم ترجمتها على أساس نسب انحرافات مقارنة بالحجم المعياري الذي كان من المفترض تحقيقه.

* أما عملية **المعالجة** فتتمثل في عملية حساب مجموع الانحرافات السابقة الذكر مثلا: حساب مجموع الانحرافات في الكمية أو الزمن لمدة أسبوع من شهر معين أو لمدة 15 يوم أو شهر كامل أو عدة أشهر سابقة...و ذلك في أي وقت.

* و بالنسبة **لمخرجات** النظام فهي تتمثل في:

- تقارير شهرية للنشاط تشمل جميع المصالح، يتم من خلالها توضيح العمليات في الفترة الممتدة من بداية الشهر إلى نهايته حسب مايلي:

✓ تحقيق على الإنتاج: (enquette sur la production): يبين هذا التحقيق أبعاد قيام الإنتاج الفعلي (الكمية المنتجة, الخسائر, زمن الإنتاج) كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم4 . 6 : تحقيق على الإنتاج

شهر: ن سنة: ن200

المنتجات	وحدة القياس بالقارورات	الوقت المستغرق	الإنتاج الإجمالي المحقق	التكسيرات		الافصاءات		الإنتاج الصافي المحقق	الطاقة الإنتاجية المتوسطة
				بالكميات	%	بالكميات	%		
مياه معدنية									
مشروبات غازية									
سيرو									
المجموع الكلي									

المصدر: وثائق رسمية من المؤسسة

✓ تحليل الإنتاج الإجمالي (analyse de la production globale) الذي يبحث في مقارنة الإنتاج الفعلي مع الإنتاج المتوقع كما هو مبين في الجدول .

الجدول رقم4 . 7: تحليل الإنتاج الإجمالي

المنتجات	وحدة القياس بعدد القارورات			وحدة القياس بالهيكتولتر		
	التوقعات	التحقيقات	المعدل	التوقعات	التحقيقات	المعدل
مياه معدنية						
مشروبات غازية						
سيرو						
المجموع الكلي						

المصدر : وثائق رسمية من المؤسسة

- ✓ تحليل الزمن (analyse des temps) الذي يقوم بدراسة معمقة للزمن والتعرف على أزمنة التوقفات والأعطال الحاصلة في وثيقة خاصة بها تدعى الوثيقة التفصيلية للتوقفات والأعطال التقنية كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم8.4: تفصيلات حول التوقفات والأعطال التقنية

طبيعة التعطلات	زمن التعطل	المجموع
		المجموع الكلي

المصدر: وثائق رسمية من المؤسسة

- بالإضافة إلى وضع وثيقة تبحث في الكمية المستهلكة من مختلف المواد الأولية و أيضا وثائق أخرى تصدرعن المخبر والتي تبحث عن الانحراف الحاصل ما بين حجم الإنتاج النظري الذي كان من الممكن تحقيقه مقارنة بحجم المشروب الذي تم تحضيره وبين حجم الإنتاج الفعلي.

الجدول رقم9.4: إستهلاكات المواد الأولية

نوع المادة	المخزون الأولي	المخرجات من المخزن	الاستهلاك الحقيقي	الاستهلاك الطبيعي أو المعياري	الانحرافات	المخزون المتبقي
نكهة البرتقال Extrait orange						
نكهة التفاح						
نكهة الليمون						
نكهة البيتر						
الحمض						
الحافظ Benzoate						
CO_2						

المصدر: وثائق رسمية من المؤسسة

الجدول رقم4 . 10: مقارنة الإنتاج النظري بالإنتاج الفعلي

نوع المنتج	المخزون الأولي	BRIX SF تركيز السكر في المنتج النهائي	المسكر المحضر	المسكر المستهلك	الباقي	RAPPORT = BRIX +1/12	حجم الإنتاج النظري	حجم الإنتاج الفعلي	الإنحراف	%
برتقال										
تفاح										
ليمون										
بيتر										
المجموع										

المصدر: وثائق رسمية من المؤسسة

بعد اطلاعنا وعرضنا لنظام المعلومات المصمم من طرف مصلحة مراقبة التسيير لاحظنا أنه بخصوص الإنتاج يقدم هذا النظام معلومات متعلقة بدراسة حجم المخرجات و المدخلات و معدل إنتاجية الآلات لكنه يهمل عنصر قاعدي وهو عنصر التكلفة, حيث أن هذا النظام لا يقدم معلومات دقيقة عن تكلفة الإنتاج المحققة لتيم مقارنتها مع التكلفة المعيارية من أجل معرفة حجم الأرباح و الخسائر التي تم تحقيقها (أي لا يتم حساب الانحرافات في التكلفة) .
كما لاحظنا غياب العنصر الأهم و الذي يتمثل في تفسير الانحرافات أي البحث عن الأسباب التي أدت إلى وقوعها من أجل التعامل معها بالشكل الجدي الذي يسمح بعدم تكرارها في المستقبل.

المطلب الثاني: لوحات القيادة

من خلال بحثنا عن الكيفية التي يتم بها إعداد لوحات القيادة بالمؤسسة توصلنا إلى مايلي:

- يقوم رئيس مصلحة الإنتاج بتقديم المعلومات اليومية المتعلقة بكميات الإنتاج المحققة بالنسبة لكل منتج وأسباب التوقفات والأعطال التي حدثت إلى المدير الإداري و المالي.
- يقوم كذلك رئيس المصلحة التجارية بتقديم المعلومات اليومية المتعلقة بحالة المبيعات المحققة بالنسبة لكل منتج إلى المدير الإداري و المالي.
- بعد ذلك يقوم المدير الإداري و المالي بإعداد لوحات القيادة التالية:

الجدول رقم11.4: لوحة القيادة الخاصة بالإنتاج والمبيعات

نوع المنتج	الإنتاج		المبيعات	
	الكمية	القيمة	الكمية	القيمة
المياه المعدنية				
المشروبات الغازية				
السيرو				
المجموع				

المصدر: وثائق رسمية من المؤسسة

الجدول رقم12.4: لوحة القيادة الخاصة بالتوقفات والأعطال الخاصة بالآلات

فوج العمل	سبب التوقف أو العطل	الإجراءات المتخذة
الفوج " أ "		
الفوج " ب "		
الفوج " ج "		
المجموع		

المصدر: وثائق رسمية من المؤسسة

الجدول رقم13.4: لوحة القيادة للخزينة

الـــحـــــالــــة	المجموع
رصيد الشهر الماضي	
رصيد الشهر الحالي	

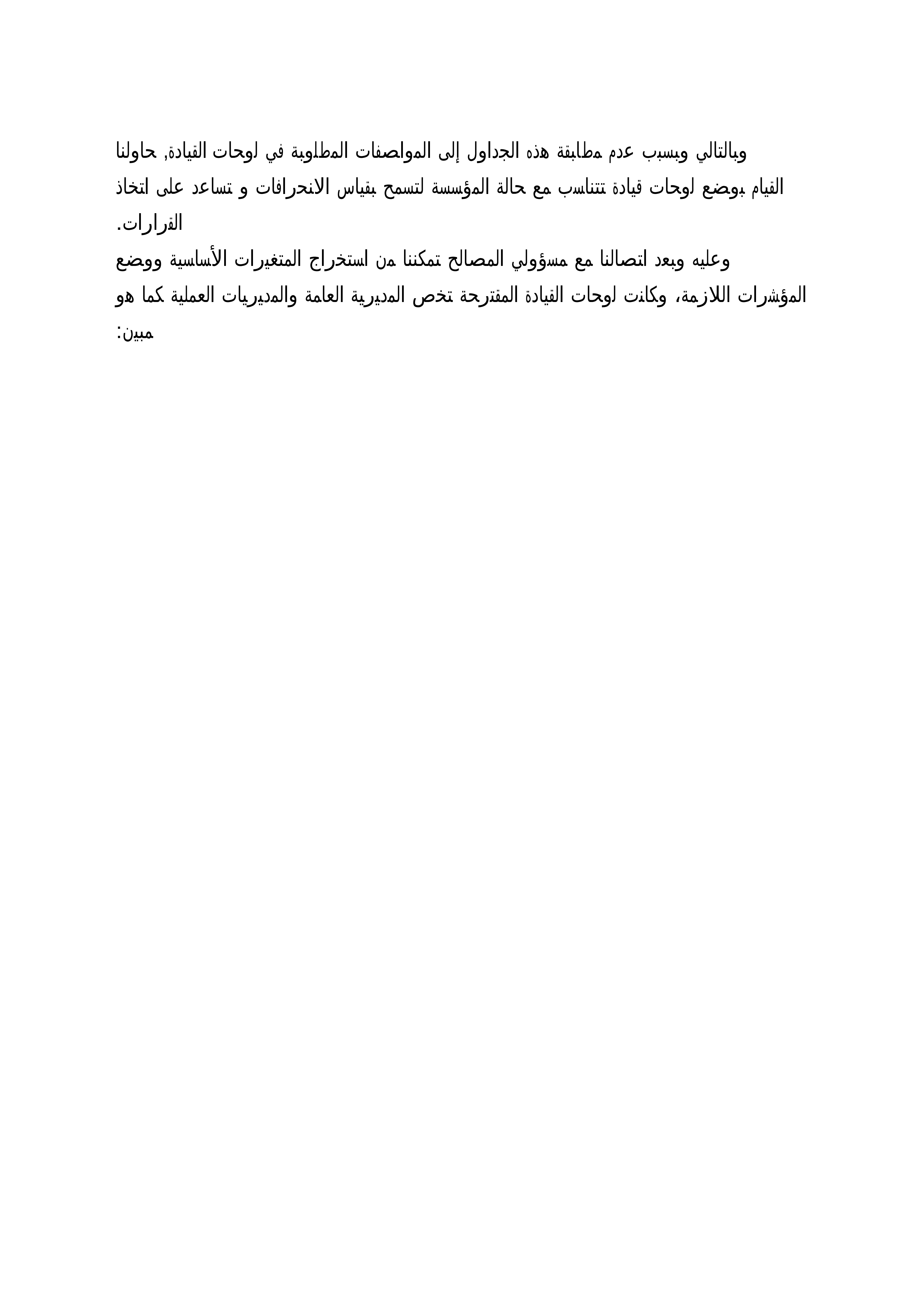
المصدر: وثائق رسمية من المؤسسة

من خلال عرضنا إلى الكيفية التي يتم بها إعداد لوحات القيادة بالمؤسسة و كذلك الشكل الذي تتخذه هذه الأخيرة كما هو مبين في الجداول الثلاث السابقة توصلنا إلى ما يلي :

- ليس لمصلحة مراقبة التسيير أي تدخل أو فعالية في إعداد لوحات القيادة.
- لا تتطابق المواصفات الموجودة في الجداول الثلاث المعروضة سابقا مع المواصفات المطلوبة في لوحات القيادة حيث نجد أن الجدول الأول هو عبارة عن مقارنة فقط بين حجم المبيعات وحجم الإنتاج كما يمثل الجدول الثاني عرض لأسباب التوقفات والأعطال بالآلات أما الجدول الثالث فهو كذلك عبارة عن مقارنة بين الرصيد السابق للخزينة والرصيد الحالي وبالتالي تخلو هذه الجداول من المؤشرات التي تسمح بقياس مستوى أداء المهام والتعرف بأقصى سرعة ممكنة على الانحرافات والتغييرات بالطريقة التي تمكن من الاستفادة من الإيجابية و تصحيح السلبية.

عدم فعالية لوحات القيادة المعروضة بسبب:

- غياب الهدف الرئيسي من وراء إعداد لوحات القيادة وهو قياس الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية.
- ليس هناك متابعة للمصاريف الخاصة بالمصالح والإدارات الموجودة بالمؤسسة كما لا توجد أية متابعة للمشتريات.



وبالتالي وبسبب عدم مطابقة هذه الجداول إلى المواصفات المطلوبة في لوحات القيادة, حاولنا القيام بوضع لوحات قيادة تتناسب مع حالة المؤسسة لتسمح بقياس الانحرافات و تساعد على اتخاذ القرارات.

وعليه وبعد اتصالنا مع مسؤولي المصالح تمكننا من استخراج المتغيرات الأساسية ووضع المؤشرات اللازمة، وكانت لوحات القيادة المقترحة تخص المديرية العامة والمديريات العملية كما هو مبين:

أولا: المديرية العامة للمؤسسة:

الشهر:.............	لـوحـة القيـادة للنتـائـج			السنة:.............				
المؤشر	الشـــهـــــر				الـــتـــــراكـــم			
	الفعلـي	المقــدر	الانحـــراف	تذكير بالدورة السابقة	الفعلــي	المقـدر	الانحـراف	تذكير بالدورة السابقة
رقم الأعمال المحقق: *المياه المعدنية *المشروبات الغازية *السيرو								
تكاليف الوحدات المباعة: *المياه المعدنية *المشروبات الغازية *السيرو								
الهامش الإجمالي المياه المعدنية المشروبات الغازية السيرو								
نفقات البيع و الإدارة المصاريف المالية								
النتيجة الإجمالية								

ثانيا: مصلحة المالية و المحاسبة :

أ- حالة الخزينة:

الشهر:.............	لوحة القيادة للخزينة				السنة:.............			
المؤشر	الشهر				التراكم			
	الفعلي	المقدر	الانحراف	تذكير بالدورة السابقة	الفعلي	المقدر	الانحراف	تذكير بالدورة السابقة
وضعية الخزينة (موجبة أو سالبة)								
العناصر الإضافية التي تدعم الخزينة: - القدرة على الاستدانة. - أوراق قابلة للخصم - تسهيلات الخزينة								
حجم قروض الزبائن و مدتها								
حجم قروض الموردين و مدتها								

ب- مصاريف الإدارة و المالية :

المصاريف	الشـــهـــر			الـتـراكـم إلى غاية...			ملاحظات
	الفعلي	المقدر	الانحراف	الفعلي	المقدر	الانحراف	

ثالثا: مصلحة المشتريات :

أ- مشتريات الفترة :

الشهر.................. لوحة القيادة للمشتريات السنة								
المؤشر	الـشـهـر				الـتـراكـم			
	الفعلي	المقدر	الانحراف	تذكير بالدورة السابقة	الفعلي	المقدر	الانحراف	تذكير بالدورة السابقة
سعر الشراء الكميات المطلوبة الكميات المستلمة الفرق أو الكميات الناقصة								
الكميات المخزنة								

ب - مصاريف المشتريات :

المصاريف	الشـهـــر...			الـتراكـم إلى غـايـة:....			ملاحظات
	الفعلـي	المقـدر	الانـحـراف	الفعـلـي	المقـدر	الانحـراف	
مصاريف النقل الجمركة -..... -.....							
المجموع							

رابعا : مصلحة الإنتاج

أ- إنتاج الفترة :

الشهر:.............			لـوحـة القيـادة للإنتاج			السنة:.............		
المؤشر	الشـــهـــــر...				الـــتـــراكـــم إلى غاية...			
	الفعلـي	المقـــدر	الانحـــراف	تذكير بالدورة السابقة	الفعلـــي	المقـدر	الانحـراف	تذكير بالدورة السابقة
إنتاج الفترة : - المياه المعدنية - المشروبات الغازية - السيرو								
تكاليف الإنتاج الكلية ل : - المياه المعدنية. - المشروبات الغازية - السيرو								
الإنتاج المخزن:								

- المياه المعدنية - المشروبات الغازية - السيرو								
مستوى الجودة = الوحدات المعيبة / الكميات المنتجة.								

ب-مصاريف الإنتاج :

المصاريف	الشـــهـــر			الـتراكـم إلى غـايـة:....			ملاحظات
	الفعلـي	المقـدر	الانـحـراف	الفعـلـي	المقـدر	الانحـراف	
- مواد أولية - يد عاملة مباشرة - مصاريف الطاقة (كهرباء, غاز) - الصيانة -.....							
المجموع							

ج- حالة الأغلفة (القارورات):

الصنف	القارورات المستهلكة (1)	حجم الإنتاج (2)	حجم الخسارة (1)-(2)	ملاحظات
				- كسر قارورات - بعث عينات للمخبر -.......

د- حالة الآلات :

الـــشـــهـــر...						
الآلات	الطاقة الإنتاجية للآلة	ساعات العمل المبرمجة(1)	ساعات العمل المحققة(2)	زمن التعطل (1) - (2)	أسباب التعطل	ملاحظات

خامسا : المصلحة التجارية:

أ- المبيعات المحققة :

الـــشـــهـــــر...							
نوع المنتج	حجم المبيعات المتوقع	حجم المبيعات المحقق	الانحراف	مبيعات السنة السابقة	المردودات من البضائع	سبب هذه المردودات	ملاحظات
مياه معدنية							
مشروبات غازية							
سيرو							

ب- المصاريف التجارية :

المصاريف	الشـــهـــــر...			الـتراكـم إلى غـايـة:...			ملاحظات
	الفعلـي	المقـدر	الانـحـراف	الفعـلـي	المقـدر	الانحـراف	
- مصاريف الإشهار - مصاريف النقل - ...... -							
المجموع							

المطلب الثالث: الموازنات التقديرية

بعد اطلاعنا على الكيفية التي تتم بها عملية إعداد الموازنات التقديرية تمكنا من إبراز مختلف النقائص و العيوب المتواجدة بها وفقا للعناصر التالية:

- لا يتم التنبؤ بحجم المبيعات و إنما يتم تقدير حجم الإنتاج المستقبلي (وضع برنامج إنتاج).
- تتم عملية التقدير هذه عن طريق مصلحة مراقبة التسيير، في حين أنه من الواجب أن تتم بواسطة تدخل مختلف الإدارات المسؤولة .
- كما لاحظنا وجود نقص آخر يتمثل في عدم القيام بأية دراسة ميدانية للسوق من أجل التعرف على مدى تقبل الزبائن لمنتجات المؤسسة وزيادة نموها.

و عليه حاولنا أن نقوم بإعداد الموازنات التقديرية التي تخص الفصل الرابع للمؤسسة حسب ما عرضناه في الجانب النظري.

1- البرنامج الشهري للمبيعات :

حسب المصلحة التجارية للمؤسسة سيزيد حجم المبيعات للفصل الرابع من هذه السنة (2005) بنسبة 20% مقارنة مع الفصل الرابع للسنة الماضية وهذا راجع إلى تحسن مستوى الجودة والتغليف ومعدات الإنتاج منذ خوصصة المؤسسة.

وعليه أصبح البرنامج الشهري للمبيعات كالتالي:

الجدول رقم 4 . 14: البرنامج الشهري للمبيعات.

المنتوجات	أكتوبر	نوفمبر	ديسمبر
موزاية 25 سل	3030652	2403504	1033402
موزاية 100 سل	108748	36648	18518
موزاية GAZ 100 سل (P.E.T)	837000	810000	702000
موزاية sans GAZ 100 سل (P.E.T)	837000	810000	702000
البيتر	496771	421373	294595
السيرو	8940	4666	3386
سانية	177321	116282	76219
المجموع	**5496432**	**4602473**	**2830120**

المصدر: وثائق رسمية من المؤسسة

ملاحظة :

تم حساب مبيعات موزاية (GAZ) وموزاية (sans GAZ) البلاستيكية حسب الطاقة الإنتاجية الخاصة بهما باعتبارهما منتوجات جديدة لسنة 2005 وأيضا لأن المؤسسة تبيع كل الكميات التي تنتجها وذلك كما يلي :

الطاقة الإنتاجية = 2700 قارورة/ سا مقسمة بالنصف بين المنتوجين

- أكتوبر 31يوم
- نوفمبر 30 يوم
- ديسمبر 26 يوم باعتباره شهرا باردا تقل فيه استهلاك المياه المعدنية والمشروبات بصورة عامة مقارنة بباقي الأشهر.

عدد ساعات العمل في اليوم = 20 سا/يوم .

أما الجدول التالي فيمثل مبيعات الفصل الرابع للسنة الماضية (2004), والذي تم على أساسه حساب مبيعات الفصل الرابع للسنة الحالية (2005).

الجدول رقم4 .15: مبيعات الفصل الرابع لسنة 2004

المنتوجات	أكتوبر	نوفمبر	ديسمبر
موزاية 25 سل	2525544	2002920	861168
موزاية 100 سل	90624	30540	15432
موزاية GAZ 100 سل (P.E.T)	-	-	-
موزاية 100 سل (Plate P.E.T)	-	-	-
البيتر	413976	351144	245496
السيرو	7450	3888	2822
سانية	147768	96902	63516
المجموع	**3185362**	**2485394**	**1188434**

المصدر: وثائق رسمية من المؤسسة

1- مـــوازنـــة المبيعـــات :

المنتوجات	أكتوبر			نوفمبر			ديسمبر		
	حجم المبيعات	سعر البيع	رقم الأعمال	حجم المبيعات	سعر البيع	رقم الأعمال	حجم المبيعات	سعر البيع	رقم الأعمال
موزاية 25 سل	3030652	5.07	15365406	2403504	5.07	12185765	1033402	5.07	5239348
موزاية 100 سل	108748	12.80	1391974	36648	12.80	469094	18518	12.80	237030
موزاية GAZ 100 سل (P.E.T)	837000	14.53	12161610	810000	14.53	11769300	702000	14.53	10200060
موزاية 100 سل) Plate (P.E.T	837000	11	9207000	810000	11	8910000	702000	11	7722000
البيتر	496771	6.80	3378043	421373	6.80	2865336	294595	6.80	2003246
السيرو	8940	42.50	379950	4666	42.50	198305	3386	42.50	143905
سانية	177321	14.95	2650949	116282	14.95	1738416	76219	14.95	1139474
المجموع			44.534.932			38.136.216			**26.685.063**

رقم الأعمال (CA) خارج الرسم = حجم المبيعات x سعر البيع

و سيتم استعمال رقم الأعمال خارج الرسم عند إعداد جدول حسابات النتائج التقديري, أما الرسم على القيمة المضافة (TVA) فسيتم حسابه عند إعداد موازنة الخزينة.

2- مــوازنــة الإنتاج :

المنتوجات	أكتوبر				نوفمبر				ديسمبر				الكميات حسب الفصل
	المبيعات	مخ2	مخ1	كمية الإنتاج	المبيعات	مخ2	مخ1	كمية الإنتاج	المبيعات	مخ2	مخ1	كمية الإنتاج	
موزاية 25 سل	3030652	640000	829464	2841188	2403504	480000	640000	2243504	1033402	480000	480000	1033402	6118094
موزاية 100 سل	108748	40000	31332	117416	36648	40000	40000	36648	18518	40000	40000	18518	172582
موزاية GAZ 100 سل (P.E.T)	837000	108000	495703	449297	810000	81000	108000	783000	702000	81000	81000	702000	1934297
موزاية 100 سل (Plate P.E.T)	837000	108000	114195	830805	810000	81000	108000	783000	702000	81000	81000	702000	2315805
البيتر	496771	560000	156168	900603	421373	420000	560000	281373	294595	420000	420000	294595	1476571
السيرو	8940	100000	5783	103157	4666	100000	100000	4666	3386	100000	100000	3386	111209
سانية	177321	160000	4200	333121	116282	120000	160000	76282	76219	120000	120000	76219	485622
المـجـمـــوع				5.575.587				4.208.473				**2.830.120**	**12614180**

ملاحظة :

تم حساب مخزون آخر المدة " مخ^2 " كالتالي :

- بالنسبة للمنتوجات التالية : موزاية 25 سل, موزاية 100 (PET), موزاية 100 (plate PET), البيتر و السانية مخ^2 هو :

- أكتوبر: مخ^{2} = 4 أيام من الطاقة الإنتاجية للمنتج (20سا/يوم).
- نوفمبر: مخ^{2}= 3 أيام من الطاقة الإنتاجية للمنتج (20 سا/ يوم).
- ديسمبر مخ^{2} = 3 أيام من الطاقة الإنتاجية للمنتج (20 سا/ يوم).

- بالنسبة لموزاية 100 (Avis) و السيرو، مخ^{2} = يوم واحد من الطاقية الإنتاجية للمنتج و ذلك بالنسبة لكل من شهر: أكتوبر, نوفمبر, ديسمبر.

3- موازنة المواد الأولية المستهلكة بالكميات و القيم :

أ- المياه المعدنية :

	موزاية25 سل		موزاية 100 سل		موزاية PET 100 سل		موزاية PET plate 100 سل		المجموع	
	الكميات	القيم	الكميات	القيم	الكميات	القيم	الكميات	القيم	الكميات	القيم
السدادات الحديدية	6240456	2121755	-	-	-	-	-	-	6240456	2121755
السدادات البلاستيكية	-	-	176034	176034	1972983	1972983	2362121	2362121	4511138	4511138
القارورات البلاستيكية	-	-	-	-	1972983	10160862	2362121	12164923	4335104	22325785
اللاصقات	6240456	811259	176034	31686	1972983	986491	2362121	1181060	10751594	3010496
مواد تنظيف القارورات										
- ماءات الصوديوم	2660	94297	280	9926	-	-	-	-	2940	104223
- حمض الآزوت	3800	175142	400	18436	-	-	-	-	4200	193578
مواد لمعالجة المياه										
- الأملاح sel Marin	8550	45400	900	4779	16200	86022	19350	102748	45000	238949
- جافيل	380	5005	40	527	720	9482	860	11326	2000	26340
Librifiant	380	14797	40	1558	720	28037	860	33488	2000	77880
الغراء	18721	4252475	528	119935	5918	1344274	7086	1609585	32253	7326269
غاز Co2	12236	170447	1381	19237	15474	215553	-	-	29091	405237
المجموع	12527639	7690577	355637	382118	5957981	14803704	7114519	17465251	25955776	40341650

ب- المشروبات :

	البيتر 25 سل		السيرو 100 سل		السانية 100 سل		المجموع	
	الكميات	القيم	الكميات	القيم	الكميات	القيم	الكميات	القيم
السدادات الحديدية	1506102	512075	-	-	-	-	1506102	512075
السدادات البلاستيكية	-	-	113433	113433	495334	495334	608767	608767
القارورات البلاستيكية	-	-	-	-	-	-	-	-
اللاصقات	1506102	210854	113433	20418	495334	89160	2114869	320432
مواد تنظيف القارورات								
- ماءات الصوديوم	700	24815	70	2481	840	29778	1610	57074
- حمض الآزوت	1000	46090	100	4609	1200	55308	2300	106007
مواد لمعالجة المياه								
- الأملاح sel Marin	2250	11947	225	1195	2700	14337	5175	27479
- جافيل	100	1317	10	132	120	1580	230	3029
Librifiant	100	3894	10	389	120	4673	230	8956
الغراء	4518	1026264	340	77231	1486	337545	6344	1441040
غاز Co2	2953	41135	-	-	3885	54118	6838	95253
السكر	282763	9184142	85186	2766841	371986	12082105	739935	24033088
الحافظ Benzoate	738	70162	222	21105	971	92313	1931	183580
المستخرج الطبيعي l'extrait	9598	3037767	667	211105	5827	1844245	16092	5093117
حمض السيتريك	4060	300399	1223	90490	5827	431140	11110	822029
المجموع	**3320984**	**14470861**	**314919**	**3309429**	**1385630**	**15531636**	**5021533**	**33311926**

تمت عملية حساب المواد المستهلكة من المواد الأولية على أساس مجموع الكميات الفصلية المنتجة (3 أشهر) و الخاصة بكل منتوج كما يلي :

1- بالنسبة للسدادات واللاصقات فقد تم حسابها على أساس كمية الإنتاج الفصلية لكل منتوج مضافا إليها نسبة 2% لاحتمال وجود تكسيرات وما شابه ذلك.

2- بالنسبة للقارورات فقد تم حسابها بنفس الطريقة لكن فقط بالنسبة للمنتوجات ذات القارورات البلاستيكية (PET) أما باقي المنتوجات فهي تعبء في قارورات زجاجية (أغلفة مسترجعة).

3- فيما يخص مواد التنظيف الخاصة بالقارورات, ومواد معالجة المياه و librifiant فإن المؤسسة تستهلك يوميا ما يلي :

- ماءات الصوديوم 70 كغ/ يوم
- حمض الآزوت 100 كغ/ يوم
- Librifiant 10 كغ/ يوم
- الأملاح sel marin 225 كغ/يوم
- ماء جافيل 10 كغ/يوم

وعلى هذا الأساس قمنا بحساب عدد الأيام اللازمة لتحقيق كميات الإنتاج الفصلية لكل منتوج و بضربها في الاستهلاكات اليومية السابقة نحصل على حجم الاستهلاكات الفصلية اللازمة لكل منتوج.

عدد الساعات اللازمة للإنتاج = كمية الإنتاج (الفصلية) / الطاقة الإنتاجية

عدد الأيام اللازمة لتحقيق الإنتاج (الفصلي) = عدد الساعات / 20سا/يوم

عدد ساعات العمل يوميا = 20 سا

- **بالنسبة لموزاية 25 سل :**

عدد الأيام اللازمة لانتاج 6118094 ق هي :

6118094 ق = 765 سا
8000 ق/سا

765 سا = 38 يوم
20 سا/يوم

- **بالنسبة لموزاية Avis 100 سل:**

عدد الأيام اللازمة لإنتاج 172582 قارورة هي :

172582 ق = 86 سا
2000 ق/سا

86سـا = 4 أيـام
20 سـا/ يوم

- **بالنسبة لموزاية 100 سل (PET) :**

عدد الأيام اللازمة لانتاج1934297 قارورة هي :

1934297 = 1433 سا
1350ق/سا

1433 سا = 72 يوم
20 سا/ يوم

- **بالنسبة لموزاية 100 سل (plate PET) :**

عدد الأيام اللازمة لإنتاج 2315805 قارورة هي :

2315805 ق = 1715
سا

1715 سا = 86 يـوم
20 ق/سا

- **بالنسبة للبيتر :**

عدد الأيام اللازمة لإنتاج 1476571 قارورة هي :

1476571 ق = 211 سا
7000 ق/سا

211 سا = 10 أيام
20 سـا/ يوم

- **بالنسبة للسيرو :**

عدد الأيام اللازمة لإنتاج 111209 قارورة هي :

111209 ق = 22 سا
5000 ق/سا

22 سا = يوم واحد
20 سـا/ يوم

- **بالنسبة للسانية :**

عدد الأيام اللازمة لإنتاج 485622 قارورة هي :

485622 ق = 243 سا
2000 ق/سا

243 سا = 12 يوم
20 سـا/ يوم

بعد حساب عدد الأيام اللازمة لتحقيق حجم الإنتاج الفصلي لكل منتوج يمكننا حساب حجم الاستهلاكات الفصلية من المواد الأولية بالنسبة لكل منتوج من مواد التنظيف القارورات و librifiant والمواد المعالجة للمياه.

مثال :

موزاية 25 سل : عدد الأيام اللازمة لتحقيق الإنتاج الفصلي لموزاية 25 سل هو 38 يوم و بالتالي تستهلك فصليا ما يلي :

- ماءات الصوديوم : 38 × 70 = 2660 كغ/فصل .
- الحمض : 38 × 100 = 3800 كغ/فصل.
- Librifion: 38 × 10 = 380 كغ/فصل.
- الأملاح: 38 225x = 8550 كغ/فصل.
- ماء الجافيل : 38 × 10 كغ = 380 كغ/فصل.

و بنفس الطريقة يتم حساب حجم الاستهلاكات الفصلية لباقي المنتوجات.

4- بالنسبة للغراء فإن المؤسسة تستهلك 3غ من الغراء لكل لاصقة (étiquette) وتتم القسمة على 1000 للتحويل إلى كغ.

5- فيما يخص استهلاكات غاز ثاني أوكسيد الكربون (CO2) فإن المؤسسة تستهلك 8 غ/ل.

مثال : موزاية 25 سل تستهلك 2غ من Co2 في القارورة .

2غ × 6118094 = 12236188 غ = 12236 كغ.

موزاية 100 سل Avis تستهلك 8 غ في القارورة.

8غ × 172582 = 1380656 غ = 1381 كغ.

و بنفس الطريقة تمت عملية الحساب لباقي المنتوجات

6- فيما يخص السكر, الحافظ, المستخرج الطبيعي, حمض السيتريك فقد تم الاعتماد على المعطيات التالية :

	السكر	**الحافظ**	**المستخرج الطبيعي**	**حمض السيتريك**
البيتر	0.766 كغ /ل	0.002 كغ/ل	0.026 ل/ل	0.011 كغ/ل
السيرو	0.766 كغ/ل	0.002 كغ/ل	0.006 ل/ل	0.011 كغ/ل
السانية	0.766 كغ/ل	0.002 كغ/ل	0.012 ل/ل	0.012 كغ/ل

المصدر : وثائق رسمية للمؤسسة

يعطي هذا الجدول حجم الاستهلاك لكل لتر من المنتوج ولحساب استهلاكات البيتر (25 سل) تتم القسمة على 4.

7- و لحساب حجم الاستهلاكات من المواد الأولية بالقيم اعتمدنا على جدول الأسعار التالي :

الجدول رقم16.4: أسعار المواد الأولية

المادة الأولية	السعر (دج)
السدادات الحديدية	0.34
السدادات البلاستيكية	1
القارورات البلاستيكية PET	5.15
اللاصقات : - موزاية 25 سل. - موزاية Avis 100 سل - موزاية PET الغازية و غير الغازية - البيتر - السيرو - السانية	 0.13 0.18 0.50 0.14 0.18 0.18
مواد تنظيف القارورات : - ماءات الصوديوم - حمض الآزوت	 35.45 46.09
Librifion	38.94
مواد لمعالجة المياه : - الأملاح sel Marin - جافيل	 5.31 13.17
غاز Co2	13.93
السكر	32.48
الحافظ	95.07
المستخرج الطبيعي	316.50
حمض السيتريك	73.99
الغراء	227.15

المصدر : وثائق رسمية للمؤسسة

من خلال موازنة المواد الأولية المستهلكة الخاصة بالمياه المعدنية و المشروبات يمكن استخراج مايلي:

- كمية المواد الأولية الكلية المستهلكة في الفصل = 30977309 وحدة .
- أما قيمتها فتساوي 73653576 دج .

4- موازنة المشتريات :

البيان	أكتوبر	نوفمبر	ديسمبر
الاستهلاكات	13692264	10334970	6950075
مخ2	10953811	8267976	5560060
مخ1	6500000	10953811	8267976
المشتريات	18146075	7649135	4242159

ملاحظة : تم حساب الاستهلاكات من المواد الأولية لكل شهر باستعمال الطريقة الثلاثية:

$$\text{كمية المواد المستهلكة في الشهر} = \frac{\text{كمية إنتاج الشهر} \times \text{كمية المواد المستهلكة في الفصل}}{\text{كمية الإنتاج الكلية للفصل}}$$

- مخزون آخر المدة هو 80% من استهلاكات الشهر الجاري أما مخزون آخر المدة لشهر سبتمبر فكان 6500000 .

5- موازنة تكلفة الوحدات المنتجة :

البيان	أكتوبر	نوفمبر	ديسمبر
المصاريف المتغيرة :			
المواد الأولية	32555578	24573067	16524931
خدمات	281808	273353	177539
مجموع المصاريف المتغيرة	32837386	24846420	16702470
المصاريف الثابتة :			
أجور المستخدمين	6015450	6015450	6015450
مخصصات الاهتلاك	6000000	6000000	6000000
مصاريف متنوعة	167000	167000	167000
مجموع المصاريف الثابتة	12182450	12182450	12182450
المجموع الكلي للمصاريف	45019836	37028870	28884920
عدد الوحدات المنتجة	5575587	4208473	2830120
تكلفة الوحدة المنتجة	8.07	8.79	10.20

$$\frac{\text{كمية الإنتاج الشهرية} \times \text{قيمة المواد الأولية المستهلكة في الفصل}}{\text{كمية الإنتاج الفصلية}}$$

6-موازنة الخزينة :

البيان	أكتوبر	نوفمبر	ديسمبر
رصيد أول المدة	- 27489888	- 21611149	- 765654
المقبوضات :			
المبيعات	44534932	38136216	26685063
TVA	7570938	6483157	4536461
تنازل عن الاستثمار	6000000	-	-
حقوق الزبائن	4769866	4013597	8226169
مجموع المقبوضات	62875736	48632970	39447693
المدفوعات :			
المشتريات	43145236	18187059	10086421
TVA	7334690	3091800	1714692
أجور العمال	6015450	6015450	6015450
خدمات	281808	273353	177539
مصاريف البيع و الإدارة	30768	30768	35383
مصاريف مالية	22045	22045	22045
مصاريف متنوعة	167000	167000	167000
مجموع المدفوعات	56996997	27787475	18218530
رصيد الخزينة في آخر الشهر	- 21611149	- 765654	+20463509

<u>كمية المشتريات الخاصة بالشهر × قيمة المواد الأولية المستهلكة في الشهر</u>

كمية المواد الأولية المستهلكة في الشهر

7- جدول حسابات النتائج التقديري:

البيان	أكتوبر	نوفمبر	ديسمبر
رقم الأعمال	44534932	38136216	26685063
تكلفة الوحدات المباعة	44356206	40455738	28867224
الهامش الإجمالي	178726+	2319522 -	2182161 -
مصاريف البيع و الإدارة المصاريف المالية	30768 22045	30768 22045	35383 22045
النتيجة الإجمالية	125913 +	2372335 -	2239589 -

نلاحظ من الجدول أعلاه أن النتيجة التي ستحققها المؤسسة في الفصل الرابع هي نتيجة سالبة (خسارة) تقدر بـ:- 4486011 دج.

و سبب في هذه النتيجة السالبة راجع إلى :

- تدني مستوى المبيعات في الفصل الرابع بالمقارنة مع باقي الفصول باعتباره فصلا باردا تنقص فيه استهلاك المشروبات بصفة عامة (مستوى المبيعات لا يسمح بتغطية كل التكاليف).

- و كذلك بسبب عدم تحكم المؤسسة في تكاليفها مقارنة مع باقي المؤسسات المنافسة وهذا ما يستدعي التعجيل في وضع نظام للمحاسبة التحليلية، حتى تتمكن المؤسسة من تحديد تشكيلة المنتجات التي تحقق مردودية و تلك التي لا تحقق مردودية والتي لابد من التخلي عنها بأقصى سرعة.

خلاصة:

من خلال الدراسة التطبيقية التي قمنا بها يتبين لنا بوضوح أن مؤسسة إنتاج المياه المعدنية لموزاية لا تملك نظاما فعالا لمراقبة التسيير بحكم أننا أبرزنا عدة نقائص تتخلل النظام.

فبعد عرضنا لنظام المعلومات الخاص بمراقبة التسيير والذي كان يخص كيفية مراقبة العمليات الإنتاجية بالمؤسسة، توصلنا إلى أن هذا النظام قد أهمل عنصرا أساسيا و هو عنصر التكلفة كما لاحظنا غياب العنصر الأهم و هو تفسير الانحرافات بعد حسابها ليتم تجنبها في المستقبل.

و من خلال عرضنا كذلك للوحات القيادة المتوفرة بالمؤسسة وجدنا أنها لا تتطابق مع المواصفات المطلوبة و لهذا السبب حاولنا القيام بتصميم لوحات قيادة للإدارة العامة ومختلف الإدارات الأساسية للمؤسسة، التي لابد من توسيعها مستقبلا لتشمل باقي الإدارات.

كما لاحظنا أن المؤسسة تقوم بإعداد الموازنات التقديرية انطلاقا من وضع برنامج إنتاج، وعليه قمنا بوضع الموازنات التقديرية التي تخص الفصل الرابع لسنة 2005 حسب الطريقة التي عرضناها في الدراسة النظرية و التي تنطلق من موازنة المبيعات باعتبار أن المؤسسة عليها أن تنتج ما يمكن أن تبيع.

و في الأخير وبما أن المؤسسة قد تم خوصصتها مؤخرا فإنها بصدد القيام بعدة تحسينات للقضاء على الاختلالات التي ورثتها عن النظام السابق للتسيير(القطاع العام)، و نأمل أن تقوم بالإصلاحات اللازمة التي تخص نظام مراقبة التسيير بأسرع ما يمكن باعتباره العمود الفقري لنجاح العملية التسييرية و لتحسين أداء المؤسسة ككل.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة :

يعتبر التسيير بمثابة المرآة التي يمكن بواسطتها إعطاء صورة حقيقية عن نشاطات المؤسسة, حيث يهتم بتحديد الأهداف وتحقيقها عن طريق توجيه وتنسيق العمل بين العمال, وتخطيط وتنظيم ورقابة العمليات المنفذة للتأكد من اتجاهها نحو تحقيق الأهداف المسطرة.

إن الهدف من وراء أي عملية تسييرية هو تحقيق أقصى الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة وذلك بأقل تكلفة ممكنة وباستعمال الإمكانيات المتاحة, لكن عملية تحقيق هذه الأخيرة لا يمكن أن يتم بسهولة وبدون مواجهة المشاكل, نظرا للصعوبات التي تتخلل تنفيذ الأعمال مما يؤدي إلى وجود اختلالات وانحرافات. وهذا ما يستوجب وجود نظام فعال لمراقبة التسيير يعمل على تحديد الانحرافات وتفسيرها من أجل مساعدة المسيرين والمسؤولين على اتخاذ القرارات اللازمة والمناسبة قبل تفاقم الأوضاع.

من هذا المنطلق كان الهدف من دراستنا هذه هو التعرف على نظام مراقبة التسيير وعلى كيفية مساعدته على اتخاذ القرارات وعلى هذا الأساس قمنا بتقسيم دراستنا إلى قسمين أساسيين, الأول نظري تطرقنا فيه إلى نظام مراقبة التسيير حيث قمنا بعرض مفهوم هذا النظام واستخرجنا أهم الخصائص والأهداف المتعلقة به كما تطرقنا إلى كيفية تصميمه ودرسنا أهم أدواته مع توضيح كيفية مساعدتها على اتخاذ القرارات, أما القسم الثاني فقد خصص للدراسة التطبيقية واخترنا مؤسسة إنتاج المياه المعدنية لموزاية لتكون مثالا عن مؤسساتنا الاقتصادية، حاولنا من خلال هذا القسم أن نقوم بدراسة تقييمية لنظام مراقبة التسيير المتواجد بالمؤسسة وسمحت لنا هذه الدراسة التقييمية باستخراج المشاكل ونقاط الضعف التي يعاني منها النظام وبالتالي انعكاساتها السلبية على التسيير مما سمح لنا باقتراح طريقة لتحسينه.

ومن خلال هذين القسمين المتكاملين استطعنا استخراج عدة نتائج سواء على المستوى النظري أو على المستوى التطبيقي و يمكن تلخيصها فيما يلي :

- **بالنسبة للدراسة النظرية** : توصلنا من خلال الدراسة النظرية إلى النقاط التالية :

- التسيير هو عملية تهدف إلى تحقيق الأهداف المسطرة من قبل المؤسسة باستخدام الموارد المتاحة.

- تعتمد العملية التسييرية على مجموعة من المبادئ التي تساعد المسيرين على القيام بعملهم بالطريقة المناسبة و تمكنهم إذا ما أحسنوا استخدامها تجنب الكثير من الأخطاء.

- كما تقوم العملية التسييرية على مجموعة من الوظائف المتكاملة التي يمارسها المسيرون لتحقيق أهداف المؤسسة, وتتطلب ممارسة هذه الأخيرة من رجال التسيير قدرة كبيرة على اتخاذ القرارات، لذلك تعتبر عملية اتخاذ القرارات جوهر العملية التسييرية ككل.

- تتم عملية تنفيذ الأعمال من طرف الأفراد في ظروف مختلفة وفي مناطق مختلفة وبأدوات مختلفة وهذا ما يؤدي إلى احتمال ظهور الانحرافات وهو ما يجعل المؤسسة في حاجة إلى مراقبة التسيير.

- بالرغم من اختلاف الباحثين حول تعريف مراقبة التسيير إلا أن تعاريفهم تتدفق جميعا في أنها مسار دائم للتعديل يستهدف تجنيد الطاقات من أجل الاستخدام الأمثل للموارد وتصحيح الأخطاء و الانحرافات.
- ترمي مراقبة التسيير إلى تحقيق هدف عام وهو تنمية معلومات المسيرين, وتطوير قدراتهم, وتعديل اتجاههم و بالتالي يصبح هذا الهدف وسيلة لهدف آخر وهو رفع كفاءة الأفراد وتحسين أداء المؤسسة ككل.
- يمكن النظر إلى مسار مراقبة التسيير على أنه مسار للتعلم ويتكون هذا المسار من أربعة مراحل وهي : التخطيط, التنفيذ, المتابعة والتحليل وأخيرا تصحيح الانحرافات.
- تتطلب مهمة مراقبة التسيير أن يكون مراقب التسيير مزودا بقاعدة صلبة في ميادين تنظيم المؤسسات ونظم المعلومات والموارد البشرية وتقنيات التعبير بالإضافة إلى المواصفات الأخرى التي ينبغي أن تتوفر فيه وأهمها المعارف المالية والمحاسبية, الانفتاح, المرونة, التنظيم والصرامة والقدرة على الاتصال....
- تميل التوجهات الحديثة إلى إلحاق مراقب التسيير مباشرة بالمدير العام وهذا لأن هذه الوضعية تدعم مراقب التسيير أكثر وتمنحه استقلالية و قدرة على التدخل بصورة أكبر.
- في حالة غياب نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة يعمل مراقب التسيير على تصميم هذا النظام باتباع الخطوات التالية :

- يقوم في المرحلة الأولى بإجراء دراسة عامة لمحيط وقطاع نشاط المؤسسة وتسمح هذه المرحلة بتحديد النقاط الأساسية التي من الضروري أن تتحكم فيها كل مؤسسة تنتمي إلى ذلك القطاع.
- ثم يقوم بإجراء دراسة داخلية للمؤسسة تمكنه من تحديد وضعية المؤسسة، كما تسمح له بتشخيص تنظيم المؤسسة، وهذا من خلال الاطلاع على الهيكلة التنظيمية لها وعلى مراكز المسؤولية المختلفة لدراسة مدى تحكم هذه المراكز في المتغيرات الأساسية الخاصة بها، ثم يقوم بالاطلاع على نظام التقييم والترقية المطبق ويعمل على تطويره وجعله يقوم على أساس النتائج المحققة وليس على أساس الأقدمية أو المحسوبية.
- بعدها وفي المرحلة الموالية يقوم مراقب التسيير باقتراح نظام مراقبة التسيير والذي يأتي في شكل خطة عمل يتم وضعها ومتابعتها للتعرف على الانحرافات وتصحيحها.

- يعمل مراقب التسيير عند تصميمه لنظام مراقبة التسيير على اقتراح وإقامة مجموعة من الأدوات حسب الأولويات، وتعتبر هذه الأدوات أدوات مساعدة على اتخاذ القرار. تطرقنا في دراستنا إلى أهمها وهي:
* **المحاسبة التحليلية :** تعتبر المحاسبة التحليلية من بين أهم أدوات مراقبة التسيير التي تساعد على اتخاذ القرارات عن طريق دراسة العلاقة بين التكاليف والإيرادات الخاصة بكل منتوج، فهي تساعد في تحديد الحد الأدنى للأسعار التي يمكن أن تقبلها الإدارة (عن طريق التكاليف المعيارية) وتساعد في تحديد مستويات الإنتاج وأثر استغلال الطاقة الإنتاجية على التكاليف, كما تساعد في تحديد تشكيلة الإنتاج التي تحقق أكبر ربحية ممكنة...إضافة إلى مساعدتها في اتخاذ العديد من القرارات الهامة الأخرى.
* **الموازنات التقديرية:** ينطوي نظام الموازنات التقديرية على مرحلتين: الأولى تتعلق بتحضير ووضع الموازنات والثانية تتعلق بإجراءات مراقبتها, وتسمح عملية مراقبة الموازنات بتحديد الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية التي تهدف إلى تقريب النتائج الحقيقية للتوقعات المنتظرة.

تسمح المناقشات التي تتم أثناء إعداد الموازنات التقديرية بالحزم في العديد من القرارات الأساسية مثل: المواصلة في تصنيع المنتج أو التنازل عنه لمؤسسة أخرى, شراء التجهيزات أو كراؤها بالإضافة إلى العديد من القرارات الأخرى الهامة وعلى هذا الأساس تعتبر الموازنات التقديرية أداة أخرى هامة في مراقبة التسيير واتخاذ القرارات.

* ينتج عن المحاسبة التحليلية و تسيير الموازنات معلومات تفصيلية عن نشاط المؤسسة وبالمقابل نجد أن تسيير هذه الأخيرة يحتاج إلى معلومات ملخصة وواضحة, وبالإضافة إلى ذلك نجد أن استعمال الأدوات المحاسبية والموازنية فقط غير كافي لمواجهة النقائص التي يمكن أن تظهر أثناء تسيير المؤسسة وهذا راجع لكون المعلومات الناتجة عنها تكون عادة ذات طبيعة مالية ومحاسبية بحتة و في هذا الصدد نجد أن لوحات القيادة تسمح بتقديم المعلومات الأساسية ذات الطبيعة المالية وغير المالية بصورة ملخصة تسهل عملية استعمالها في اتخاذ القرارات الملائمة بسرعة و في الأوقات المناسبة.

وبالتالي يمكن اعتبار أدوات مراقبة التسيير كتقنيات تسمح بتخطيط الأداءات وكذلك متابعتها و الحكم عليها بعد تنفيذها، كما يمكن تصنيف هذه الأدوات إلى نوعين، يهتم النوع الأول بالقيادة الأمامية للأداء عن طريق التسيير التقديري له و ذلك باستعمال الموازنات التقديرية مثلا، أما النوع الثاني فهو يقوم بالقيادة المتزامنة للأداء ويسمح كذلك بالقيادة الخلفية وذلك باستخدام المحاسبة التحليلية و لوحات القيادة.

بعد هذه الدراسة التي قمنا بها تمكنا من إثبات بعض الفرضيات والتوسع فيها وتصحيح بعضها الآخر كما هو مبين :

- يحتل نظام المعلومات لمراقبة التسيير قلب المؤسسة وهو يسمح بتوفير المعلومات الأساسية المختلفة التي تساعد المسيرين على اتخاذ القرارات, ولكنه يبقى يمثل جزءا من نظام المعلومات الكلي للمؤسسة.
- عملية التصميم الناجحة لنظام مراقبة التسيير لابد أن تتم بمشاركة المعنيين باستخدام هذا النظام وليس من طرف مراقب التسيير لوحده, باعتبار أن المسؤولين عن استخدام هذا النظام هم المعنيين بتحقيق الأهداف.

- **أما فيما يخص الجانب التطبيقي** فقد توصلنا إلى مجموعة من النتائج أهمها مايلي :

- انعدام مراقبة التسيير بالمؤسسة بالرغم من تواجد المصلحة الخاصة بها و هذا راجع في نظرنا لعدم إحاطة العاملين بهذه المصلحة بالطرق والكيفيات التي تتم بها عملية مراقبة التسيير وكذلك بسبب نقص تكوينهم في هذا المجال.
- ضعف نظام التحفيز إن لم نقل انعدامه, فبالرغم من زيادة نشاطات المؤسسة وتحسن نتائجها مقارنة مع السنة الماضية لم تكن هناك أية تحفيزات للعمال.
- عدم معرفة معظم المسؤولين والأفراد بأدوار وأهداف مراقبة التسيير وعدم اشتراكهم في عملية تخطيط الأهداف.
- تقصير المسيرين في التعريف بهذه الأهداف وأهميتها.

و بناءا على هذا حاولنا تقديم جملة من الاقتراحات والتوصيات للمؤسسة كما هو موضح:

- يجب أن ينظر إلى مراقبة التسيير على أنها وسيلة وليست غاية فهي تعمل على تزويد المسيرين و المسؤولين بمختلف المعلومات التي تساعدهم على اتخاذ القرارات المناسبة, كما تعمل على تطوير القدرات والكفاءات من خلال تحديد الانحرافات وتفسيرها بما يسمح بعدم تكرارها مستقبلا وبالتالي فهي تهدف إلى تحسين أداء المؤسسة ككل.
- ينبغي تنظيم نشاطات تكوين ورسكلة على جميع المستويات، كما ينبغي النظر إلى هذه العملية على أنها استثمار لا يقل أهمية عن باقي الاستثمارات.
- ضرورة توعية الأفراد بأهمية هذا النظام وبأهدافه حتى يساهموا في إقامته بأسرع ما يمكن.
- الإسراع في وضع نظام للمحاسبة التحليلية باعتباره من أهم أدوات مراقبة التسيير.
- النظر إلى مراقبة التسيير على أنها عملية مستمرة تتطلب المتابعة والتجديد كلما استدعى الأمر ذلك.
- العمل على إشراك الأفراد في عملية اتخاذ القرارات وتحديد الأهداف حتى تكون لديهم محفزات أكبر لتحقيقها.

كأفاق للدراسة نرى أنا نظام مراقبة التسيير يستدعي أن يكون محلا للتطبيق في الإدارات العمومية، لاسيما وأن هذه الأخيرة تعاني هي الأخرى من وجود انحرافات بين التخطيط والتنفيذ، وغالبا ما تكون النتائج المحققة دون المستوى المطلوب بالرغم من ضخامة المبالغ المنفقة، فكيف يساهم نظام مراقبة التسيير في حل مثل هذه المشاكل ؟

في الختام، نأمل أن نكون قد وفقنا في معالجة الموضوع وعرضه وإن لم يكن بكل جوانبه فعلى الأقل للجوانب الأكثر أهمية، والعمل العلمي إفادة واستفادة والكمال وحده.

قائمة المراجع

* المراجع باللغة العربية
* المراجع باللغة الأجنبية
* المذكرات و المجلات والقواميس
* مواقع الانترنيت

❖ المراجع باللغة العربية :

1- الخرشوم محمد مصطفى, مرسي نبيل محمد, إدارة الأعمال, الرياض, مكتبة الشرقي, 1998.
2- الزعبي فايز, الرقابة الإدارية في منشآت الأعمال, عمان, دار الهلال, 1991.
3- السعايدة منصور, المحاسبة الإدارية, عمان, مؤسسة رام, 1993.
4- الشنواني صلاح, التنظيم والإدارة في قطاع الأعمال, الإسكندرية, مؤسسة الجامعة للنشر والتوزيع,2000 .
5- جواد شوقي ناجي, عبد المؤمن قيس, السياسات الإدارية, الأردن, الجامد للنشر والتوزيع, 2000.
6- حسن عادل, الإدارة مدخل حالات, الإسكندرية, الدار الجامعية, 1984.
7- حسن عادل، تخطيط و مراقبة الإنتاج, بيروت, الدار الجامعية,1989.
8- حنفي عبد الغفار, الصحن محمد فريد, إدارة الأعمال, بيروت, الدار الجامعية, 1991.
9- حيدر يونس إبراهيم, الإدارة الاستراتيجية للمؤسسات والشركات, دمشق, الرضا للمعلومات, 1999.
10- دادي عدون ناصر, المحاسبة التحليلية, الجزائر, دار المحمدية العامة, 1990.
11- رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 1994.
12- زويلاف مهدي حسن, القطامين أحمد, عمان, دار حنين للنشر, 1995.
13- غنايم عمرو، الشرقاوي علي، تنظيم وادرة الأعمال، بيروت، دار النهضة العربية، 1982.
14- شيحا إبراهيم عبد العزيز, أصول الإدارة العامة, الإسكندرية, منشأة المعارف, 1993.
15- فركوس محمد, الموازنات التقديرية, الجزائر, ديوان المطبوعات الجامعية, 2001.
16- كحالة جبرائيل جوزيف, حنان رضوان حلوة, محاسبة التكاليف المعيارية, الطبعة الثانية, الأردن, دار الثقافة للنشر و التوزيع, 1998.
17- محمد البكري سونيا, استخدام الأساليب الكمية في الإدارة, الإسكندرية, مطبعة الإشعاع, 1997.
18- محمد البكري سونيا, مسلم علي عبد الهادي, مقدمة في نظم المعلومات الإدارية, الإسكندرية, مؤسسة الشباب للطباعة والنشر, 1999
19- موريس مايكل, ترجمة الجبلاني معتصم الفاضل, المدير لأول مرة, الرياض, مطابع الأطلس , 1994.
20- نور أحمد, السوافري فتحي, المحاسبة الإدارية, الإسكندرية, الدار الجامعية.
21- نور ا كمال, القائد الإداري, دمشق, طلاس للدراسات والترجمة والنشر, 1992.

❖ المراجع باللغة الأجنبية :

A :

1- Alazard Claude, Sépari Sabine, Contrôle de gestion, 5e Edition, Paris, Dunod, 2001.

B :

2- Bescos P.L et autres, Contrôle de gestion et management, 4e Edition, Paris Edition Montchrestien, 1997.

3- Boix Daniel, Feminier Bernard, Le tableau de bord facile, 2e Edition, Paris, Edition d'organisation, 2004.

4- Bouin Xavier, Simon François- Xavier, Les nouveaux visages du contrôle de gestion, Paris, Dunod, 2000.

5- Bouquin Henri, Le contrôle de gestion, 3e Edition, Paris, Puf, 1997.

6- Boyer André et autres, Panorama de la gestion, Paris, Les Editions d'organisation, 1997.

7- Burlaud. A, Simon .C, Comptabilité de gestion, Paris, Vuibert, 1993.

C :

8- Charpentier Michel, Grandjean Philippe, Secteur public et contrôle de gestion, Paris, Edition d'organisation, 1998.

9- Chauvet Alain, Méthodes de management, 2e Edition, Paris, Edition d'organisation, 1997.

10-Colasse Bernard, Encyclopédie de comptabilité, Contrôle de gestion et d'audit, Paris, Economica, 2000.

11-Collins Lionel, Question de contrôle, Paris, Puf, 1999.

12-Coté Marcel, Hafsi Taieb, le management d'aujourd'hui, Paris, Economica, 2000.

13-Cuendet Gaston, Dynamique de gestion, Suisse, Presse polytechnique romandes, 1982, Volume II.

D :

14-Dayan Armand, Manuel de gestion, Paris, Edition ellipes, 1999.

15-De Kerviler Isabelle, de Kerviler loic, Le contrôle de gestion à la portée de tous, 3e Edition, Paris, Economica, 2000.
16-Demeestère René, lorino Philippe, Mottis Nicolas, Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise, 2e Edition, Paris, Dunod, 2002.
17-Diaz Arnaud, Essentiel sur gestion, comptabilité analytique et gestion budgétaire, Lyon, l'hermès, 1992.
18-Dupuy Yves, Faire la recherche en contrôle de gestion, Paris, Vuibert, 1999.

F :

19-Fernandez Alain, Les nouveaux tableaux de bord de décideurs, 2e Edition, Paris, Edition d'organisation, 2002.

G :

20-Gervais Michel, Stratégie de l'entreprise, 4e Edition, Paris, Economica, 1995.
21-Gervais Michel, Contrôle de gestion , 7e Edition , Paris, Economica, 2000.
22-Geudj Nobert, Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise ,3e Edition, Paris, Edition d'organisation, 2000.
23-Goujet Christian, Raulet Christian et Christiane, comptabilité analytique et contrôle de gestion, 3e édition, Dunod, 1996.

H :

24-Hamini .A, l'audit comptable et financier, Alger, Berti édition, 2001.

J :

25-Jobard Jean- pierre, Grégory pierre, Gestion, Paris, Dalloz, 1995.

K :

26-Kennedy Carol, Toutes Les théories du management, Paris, Edition Maxima, 1995.

L :

27-Lauzel Pierre, Teller Robert, Contrôle de gestion et budgets, 8e Edition, Paris, Dalloz, 1997.
28-Laverty jaques, Deneestère René, Les nouvelles règles du contrôle de gestion industrielle, Paris, Dunod, 1990.
29-Leclère Didier, Gestion budgétaire, Paris, Edition eyrolles, 1993.

30-Leclère Didier, L'essentiel de la comptabilité analytique, Paris, Edition d'organisation, 19997.
31-Le Duff Robert, Encyclopédie de la gestion et du management, Paris, Dalloz, 1999.
32-Lochard jean, La gestion budgétaire outil de pilotage des managers, Paris, Edition d'organisation, 1998.
33-Loning Helene, Le contrôle de gestion, Paris, Dunod, 2003.

M :

34-Magani Philipe, Les système de management, Paris, Edition d'organisation, 1993.
35-Malo jean – louis, Mathes jean – Charles, L'essentiel du contrôle de gestion, 2e Edition, Paris, Edition d'organisation, 2000.

O :

36-Orsoni .J, Contrôle de gestion, Paris, Vuibert, 1998.

P :

37- P. Doyle David, La maîtrise des coûts, Paris, Edition d'organisation, 1996 .
38-Porter .M, L'avantage concurrentiel, Paris, Dunod, 1997.

S :

39-Sahraoui Ali, comptabilité de gestion, Alger, Berti Edition, 2004.
40-Simon .H, Le nouveau management -la décision par ordinateur-, Paris, Economica, 1980.

T :

41-Teller Robert, Le contrôle de gestion « pour un pilotage intégrant stratégie et finance » , Paris, management société, 1999.
42-Tissier Dominique, Guide pratique pour la gestion des unités et des projets, Paris, Insep Edition, 1987 .

❖ **المذكرات والقواميس والمجلات :**

- عقون سعاد, محاولة تصميم نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية, رسالة ماجستير, جامعة الجزائر, 2002.

- سنوسي علي, نحو تطبيق مراقبة التسيير في المؤسسة الصحية, رسالة ماجستير, جامعة الجزائر, 2000.

- جبور عبد النور، سهيل إدريس، المنهل - قاموس فرنسي عربي-، بيروت، دار العلم للملايين.

- Hachette, Le dictionnaire français, Alger, Edition Algérienne, 1993.

- Bescos Pierre Laurent, Mendoza Carla, « les besoins d'informations des managers sont – ils satisfaits ? » La revue française de gestion, N° 121, Oct – Nov 1998, P117 – P 128.

❖ **مواقع الأنتـرنيـت:**

- http://www.educnet.éducation.fr.
- http://www.directioninformatique.com.
- http://www.Eylolle.com.
- http://www.qualité.velay.Greta.fr.
- http://www.modesway.com